



# SALA PLENA

## TOMO 1

## SENTENCIAS

## 1 AL 195

Sen.	Pag.	Sen.	Pag.	Sen.	Pag.	Sen.	Pag.
1	1	39	189	77	387	115	585
2	8	40	195	78	391	116	589
3	14	41	201	79	396	117	594
4	20	42	207	80	400	118	597
5	26	43	215	81	405	119	601
6	31	44	222	82	409	120	605
7	35	45	225	83	414	121	611
8	38	46	231	84	417	122	616
9	45	47	239	85	427	123	621
10	49	48	244	86	435	124	624
11	57	49	249	87	440	125	628
12	63	50	254	88	444	126	634
13	67	51	259	89	449	127	639
14	70	52	263	90	455	128	645
15	76	53	266	91	462	129	652
16	83	54	272	92	467	130	656
17	87	55	275	93	471	131	661
18	93	56	277	94	474	132	666
19	98	57	282	95	481	133	669
20	106	58	288	96	486	134	675
21	111	59	292	97	491	135	682
22	116	60	297	98	495	136	686
23	120	61	301	99	501	137	692
24	124	62	305	100	513	138	698
25	128	63	308	101	520	139	703
26	129	64	312	102	524	140	707
27	132	65	316	103	532	141	712
28	137	66	321	104	538	142	717
29	142	67	331	105	544	143	722
30	145	68	335	106	548	144	726
31	150	69	340	107	552	145	731
32	154	70	345	108	556	146	735
33	159	71	349	109	559	147	739
34	162	72	354	110	562	148	745
35	165	73	364	111	567	149	750
36	172	74	370	112	572	150	755
37	181	75	375	113	577	151	759
38	185	76	378	114	581	152	764

Sen.	Pag.	Sen.	Pag.	Sen.	Pag.	Sen.	Pag.
153	769	164	821	175	879	186	934
155	773	165	826	176	883	187	939
156	777	166	831	177	888	188	945
157	783	167	836	178	893	189	951
158	788	168	841	179	902	190	956
159	792	169	846	180	905	191	961
160	797	170	851	181	910	192	966
161	801	171	855	182	913	193	973
162	805	172	865	183	920	194	981
162 A	809	173	870	184	924	195	988
163	816	174	875	185	929		



**1**

**Empresa 7 SIETES S.R.L. Juegos y Café c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa 7 SIETES S.R.L. Juegos y Café, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 39 a 45 vta., en la que Luis Gonzalo Herrera Chávez, en representación de la Empresa 7 SIETES S.R.L. Juegos y Café, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0952/2013 pronunciada el 1 de julio de 2013, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 116 a 120, réplica de fs. 130 a 135 vta., dúplica de fs. 141 y vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria realizó la fiscalización, iniciando con la Orden de Fiscalización N° 0010OFE0086, que generó la emisión de la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SFVE/VC/0388/2012, estableciendo un adeudo sobre base cierta, por la suma de 74.353 UFV por los impuestos IVA, IT e IUE de la gestión 2008, y sobre base presunta, un importe de 2.047.935 UFV por los mismo impuestos y los mismos periodos fiscales, agregando la suma de 18.000 UFV por multa por incumplimiento de deberes formales.

Presentados los descargos, señala que se emitió la Resolución Determinativa GDLP N° 00666/2012, en la que mantuvo la determinación mixta, esto es base cierta y base presunta, por los mismos impuestos y los mismos periodos, además de la multa por incumplimiento a deberes formales, ante lo cual el contribuyente en ejercicio de su derecho, recurrió de alzada y posteriormente de jerárquico.

Transcribiendo partes pertinentes de la resolución de alzada, referidas al método de determinación, expresó que la AGIT, no obstante de la ecuaníme resolución de instancia de alzada, mantuvo la determinación sobre base presunta por el importe de 977.467 UFV equivalente a Bs 1.754.524.- que incluye el impuesto omitido, mantenimiento de valor e interés; así como las sanciones por omisión de pago de 40.777 UFV equivalente a Bs 73.194.- e intereses, y manteniendo la determinación sobre base cierta, justificando su resolución conforme a la afirmación de fs. 31, par. viii, (que la aplicación del método de base cierta, se originó del cruce de información efectuado por el SIN) cuyo contenido es acusado de faltar a la verdad por no guardar la realidad, toda vez que las cuentas personales del Sr. Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat, nada tienen que ver con las ventas realizadas por la Empresa 7 SIETES S.R.L. Juegos y café, ni con ningún ingreso de la empresa.

Afirma haberse demostrado inequívocamente que las cuentas de Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat, tienen relación ninguna con la Empresa 7 SIETES S.R.L. Juegos y Café, pues se tratan de movimientos de carácter personal plenamente justificados y de sus otras actividades, señalando además lo siguiente:

a). Primer concepto de determinación sobre base presunta.- Los montos de dinero que se encuentran reflejados en el Anexo 1 del recurso de alzada, provienen de una Base Presunta mayor que determinó la fiscalizadora en la Vista de Cargo N° 0388/2012. El monto original por concepto de movimientos bancarios de la cuenta N° 140-0599943, del Banco Nacional de Bolivia, llegaba a la suma de Bs 2.138.578.58; De este monto determinado presunto, señala haberse demostrado durante el descargo ante la vista de cargo, que el importe de Bs 1.903.209.- correspondía a aportes por capitalizar que se encontraban registrados en el Balance Auditado de la Empresa Vías S.R.L. El saldo equivalente a \$us. 33.000.-, se demostró que también correspondía a préstamos de dinero que efectuó el Sr. Saleh Bazbazat a la empresa VIAS S.R.L., para que ésta última pague sus obligaciones a COTEL, operación que se encuentra respaldada según Acta de Reunión Extraordinaria de Socios de 2 de enero de 2008, presentada a la fiscalizadora junto con documentos de deuda y de pago de obligaciones a COTEL ofrecida en calidad de prueba, la cual fue correctamente valorada por la Regional de la ARIT, más no por la AGIT.

Acotó más adelante, que acompañó un cuadro explicativo en que se detalla el movimiento de dinero por \$us. 33.000.- que salió de la cuenta personal de Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat, del Banco nacional de Bolivia, monto girado a la cuenta bancaria N° 2042-033966, en dólares americanos del Banco Ganadero, cuyo titular es también la indicada persona, cuyo descargo fue aceptado verbalmente por la fiscalizadora, y se retractó posteriormente, manteniendo el cargo posteriormente.

El referido monto señala fue devuelto nuevamente a la cuenta N° 140-0599943 por el BNB, más el Cheque N° 1 de la cuenta 2041-036650 del Banco Ganadero, girado por Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat, como se demostró en el movimiento de dinero motivado por orden judicial que amenazaba congelar (para salvaguardar) los fondos de las cuentas de la empresa VIAS S.R.L. del Banco Ganadero, como se

desprende de la Resolución N° 280/2008 y Carta Circular de la Superintendencia de Banco N° 2585/2008, presentadas ante el fiscalizador actuante, ignorado totalmente por la AGIT aseveró.

Manifestó asimismo que el monto final depositado en la cuenta Banco Nacional de Bolivia a nombre de Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat, por \$us. 33.753,08; es el resultado de la devolución de los \$us. 33.000.- antes mencionados más el cheque N° 1 de Vías S.R.L. en bolivianos, convertido en Dólares del cheque en bolivianos, aspectos que se encuentran expresados en el cuadro ajunto al recurso de alzada en anexo 1 y toda la documentación mencionada y concerniente, que no fue valorada por la AGIT, conforme a la relación de documentos señalado y transcrito en el memorial de demanda, signado con los numerales "a hasta n" (pág. 7-8), que concluyó señalando que la documentación presentada y la explicación desarrollada, los movimientos de dinero no corresponden a ingresos o egresos, ni transacción alguna sujeto de impuestos determinado por el SIN, simplemente se trata de traspaso de fondos entre cuentas.

b).- Segundo concepto de determinación sobre base presunta.-Refiere que es por concepto de transferencia de un bien inmueble inscrito en DD.RR. con N° de Matricula 2.01.0.99.0013425, ubicado en la zona Villa Copacabana de la ciudad de La Paz, de propiedad de Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat, a favor de Daniela Mercedes Patiño Anexo 2 del recurso de alzada, documentación que no fue valorada adecuadamente por la AGIT, no obstante que la fiscalizadora consideró suficiente descargo, siendo sorprendidos posteriormente con que se debía presentar mayor documentación de propiedad, mismos que fueron presentados ante la AIT, siendo por tanto evidente que no existe ningún hecho generador del tributo sobre los movimientos bancarios en las cuentas de Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat, siendo incorrecta la determinación sobre base presunta contenida en la R.D. N° 0666/2012, ratificada por la instancia jerárquica mediante Resolución AGIT-RJ 0952/2013 de 1 de julio de 2013, autoridad que incurrió en serio error al revocar parcialmente la resolución de alzada y mantener la determinación sobre base presunta, pese a haberlos determinado por separado sobre base cierta, distorsionando la finalidad del proceso de fiscalización y tratando de imponer caprichosa y arbitrariamente al contribuyente el pago por el IVA, IT e IUE que en realidad no existen, apelando a una errónea interpretación de disposiciones legales, en grave atentado a los legítimos derechos e intereses del sujeto pasivo.

#### I.2 Fundamentos de la demanda.

Señaló que la AGIT, en la resolución impugnada obró con exceso al revocar parcialmente la resolución de alzada, y mantener el injusto e inexistente cargo al determinar sobre base presunta establecido por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, vulnerando los arts. 43 y 44 de la L. N° 2492.

En su exposición manifiesta que la base cierta se determina tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma cierta e indubitable los hechos generadores del tributo, art. 43-I de la L. N° 2492. La base presunta, conforme dispone el parág. II de la misma norma legal, se determina en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el art. 44 del mismo cuerpo legal.

Sostiene que se presentaron todos los documentos requeridos por el fiscalizador para la determinación sobre base cierta, y como que se realizó sobre dicha base; sin embargo, al no poder determinar reparos exorbitantes, el fiscalizador se apartó de la normativa legal vigente y realizó conjuntamente una ilegal determinación sobre base presunta, lo cual no tiene ningún asidero legal, por las pruebas documentales presentadas, aspectos que fueron valoradas por la ARIT correctamente, pero desconocidas por la AGIT, contrariamente a lo establecido por el art. 44 de la L. N° 2492, por no mediar ninguna de las circunstancias descritas en dicha disposición legal, mucho menos fueron invocadas para sustentar la irregular determinación sobre base presunta efectuada por la administración Tributaria, pero extrañamente fueron alegadas por la AGIT, actuando más allá de sus funciones, siendo su accionar ultra petita, y que destruye su carácter de juez imparcial en el proceso administrativo.

Finalizó afirmando que el Código Tributario Boliviano, no reconoce una determinación mixta, como sucedió en el caso presente, haciendo que coexista una determinación sobre Base Cierta y sobre base presunta en iguales periodos fiscales e iguales impuestos.

#### I.3 Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, y se revoque la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0952/2013 de 1 de julio de 2013, pronunciada por la AGIT; y en su mérito mantener firme y subsistente la Resolución ARIT-LP/RA 0312/2013, de 08 de abril.

#### II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), se apersonó al proceso y responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 28 de abril de 2014, que cursa de fs. 116 a 120, resumiendo la demanda en un punto como controversia; expresando lo siguiente:

Sobre el punto II.1. Respecto a lo expresado por la empresa demandante, la cual señala que no existe ninguna de las circunstancias descritas en el art. 44 de la L. N° 2492, mucho menos han sido invocadas para sustentar la irregular determinación sobre base cierta y Base Presunta, cuyo accionar de al AGIT constituye ultra petita por haber actuado más allá de sus funciones; al respecto manifestó que los argumentos lacónicos de la empresa demandante no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, más aún si éstas fueron expresadas en instancia administrativa recursiva.

Expresa que la resolución de la ARIT se revocó parcialmente, debido a que la misma no consideró que para determinar la base imponible, la Administración Tributaria aplicó la Base Presunta, conforme los parág. II y III del art. 43 de la L. N° 2492, evidenciándose el supuesto sexto, contenido en el art. 44 de la citada ley, basado también en el A.S. N° 89, de 13 de abril de 20112, por lo que alzada se halla fuera de formato legal, no existiendo norma jurídica que prohíba tal facultad, por ello que inicialmente el procedimiento de determinación se efectuó sobre base cierta y al identificarse varias cuentas bancarias registradas a nombre del representante legal, que son usados

indiscriminadamente para efectuar transacciones tanto personales como de las empresa que representa, se determinó una base imponible sobre presuntos ingresos, haciendo uso la base presunta.

Agrega que a través de un mandato conferido por los socios de Vías S.R.L., Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat, abrió cuentas bancarias que no son personales, sino de las empresas que representa, lo que genera una presunción empleada para la determinación sobre base presunta, enmarcada en el art. 80-III de la L. N° 2492, por no haberse demostrado con prueba fehaciente que las tres cuentas del BNB, se encontrarían vinculadas exclusivamente a transacciones del representante legal Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat, o en su defecto no serían usadas por 7 SIETES S.R.L. Juegos y Café, elementos no valorados por la ARIT, en el que el sujeto pasivo pretende hacer creer que los ingresos provienen de la venta de un bien inmueble, sin que exista documentación de respaldo de dicha transacción, menos el depósito en la cuenta del BNB, situación que imposibilita el conocimiento cierto de las operaciones, por lo que se hizo uso del método de base presunta, conforme al art. 43-II de la L. N° 2492 (CTB), por no haber sido posible efectuar sobre base cierta.

En relación a la determinación sobre base cierta y base presunta, refirió que la aplicación del método de base cierta, en el presente caso, se originó en cruce de información efectuado por el SIN, que le permitió de forma directa e inequívoca establecer que el contribuyente prestó ingresos gravados, que no fueron declarados, por lo que la Administración Tributaria se ve plenamente facultada, a recurrir a los medios a los medios para la determinación sobre base presunta previsto por Ley.

Por otra parte, de la información proporcionada por LONABOL, se evidenció la existencia de ingresos no declarados por el contribuyente, los cuales no fueron observados por el mismo en su recurso, y por ello confirmados en instancia de alzada, confirmándose que los registros contables de la empresa no reflejan la totalidad de las operaciones realizadas, concluyéndose que concurrente los elementos previsto en el art. 44 del CTB, la que autoriza al sujeto activo la aplicación del método de base cierta.

Expresa también que los métodos de determinación de la base contemplados por la Ley no son excluyentes entre sí, siendo la única limitante para la aplicación del método de base presunta, el cumplimiento de los presupuestos señalados por el art. 44 de la L. N° 2492, las cuales se evidencia concurren en el presente proceso.

Sobre la actitud ultra petita de la AGIT, manifestó que la resolución impugnada fue emitida en estricto apego a la ley y aplicables al caso en cuestión, por ello no es cierto que se hubiera ovado más allá de sus funciones y en defensa abierta y parcial de una de las partes.

#### II.1 Petitorio.

La autoridad demandada solicitó declarar improbadamente la demanda, y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0952/2013 de 1 de abril de 2013.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1.- El 25 de marzo de 2011, la Administración Tributaria notificó a la empresa 7 SIETES SRL Juegos y Café, con la Orden de Fiscalización N° 00100FE00086 modalidad fiscalización parcial con alcance en la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, solicitando adicionalmente documentación detallada en el Requerimiento F-4003 N° 00110906.

El 23 de marzo de 2012, la Administración tributaria emitió las Actas por contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 35838 y 35483, por mal registro en el Libro de Ventas IVA de los periodos fiscales mayo y agosto 2008; asimismo emitió las Actas de Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación Nos. 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837, por registro incorrecto en el Libro de Compras IVA de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto de 2008, aplicando la multa de 1.500 UFV establecida en el numeral 3.2 del Anexo de la RND 10-0037-07. Posteriormente el 25 de julio de 2012, se emitió el Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 42487 por la presentación parcial de la documentación requerida mediante Requerimiento F-4003 N° 110906 dentro del plazo establecido, en el que se aplicó la multa por incumplimiento de deberes formales de 3.000 UFV señaladas en el numeral 4-1 del Anexo de la RND 10-0037-07.

2.- El 31 de agosto de 2012, notificó al contribuyente con la Vista de Cargo con Cite: SIN/GDLP/DF/SFVE/VC/0388/2012, estableciendo sobre base cierta el importe de 74.353 UFV por el IVA, IT e IUE, y sobre base presunta el importe de 2.047.935 UFV por IVA, IT e IUE, adicionalmente 18.000 UFV, por multa por incumplimiento de deberes formales, establecidos en las actas por contravenciones tributarias, vinculadas al procedimiento de determinación. Ante dicha pretensión fiscal, el contribuyente presentó descargos señalando que lo hace para una determinación sobre base cierta. Evaluados los descargos según Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFE/INF-4913/2012, emitió la Resolución Determinativa GDLP N° 00666/2012, estableciendo cargos sobre base cierta por la suma de 40.777 UFV por el IVA e IT por los periodos enero a diciembre de 2008 e IUE por la gestión 2008; y sobre base presunta el importe de 676.147 UFV por el IVA e IT por los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, e IUE por la gestión 2008, además de la multa por incumplimiento a deberes formales de 18.000 UFV.

3.- Notificado con la citada resolución, el contribuyente interpuso Recurso de Alzada, que fue resuelto con Resolución N° ARIT-LP/RA 0312/2013 de 8 de abril, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, quien revocó parcialmente la resolución determinativa recurrida, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, dejando sin efecto un importe de 676.147 UFV por IVA e IT de los periodos enero a diciembre 2008 e IUE de la gestión 2008, más intereses y sanción por omisión de pago, determinados sobre base presunta; así como la sanción por omisión de pago, determinada sobre base presunta; así como la sanción por omisión de pago por el IVA e IT sobre base cierta de los periodos enero a diciembre 2008; y, se mantiene firme y subsistente el importe de 39.777 UFV determinado sobre A) del Anexo de la RND 10-0037.07, así como las multas establecidas en el sub num. 3-2 del inc. A) del Anexo de la RND 10-0037-07, modificando el

importe de 1.base cierta por IVA de los periodos enero a agosto 2008, IT de los periodos enero a agosto 2008 e IUE de la gestión 2008, más intereses; la sanción por omisión de pago de pago por el IVA, IT de los periodos fiscales mayo a agosto 2008 e IUE de la gestión 2008; el importe de 3.000 UFV por incumplimiento de deberes formales prevista en el num. 4-1 del inc. 500 UFV a 150 UFV prevista en el num. 4-9-1 de la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, por incumplimiento de deberes formales por el registro con errores de los Libros de Copras y Ventas IVA determinadas en las Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 35838, 35483, 35804,35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837, todas de 23 de marzo de 2012; dando origen al Recurso de Jerárquico que ha sido resuelto mediante Resolución N° AGIT-RJ 0952/2013 de 1 de julio, que revocó parcialmente la resolución de alzada, manteniendo la deuda tributaria determinada en la R.D. GDLP N° 00666/2012 de 3 de diciembre, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, en la determinación efectuada sobre base cierta, de 58.874 UFV equivalente a Bs 105.678.- mantuvo la determinación efectuada sobre base presunta por el importe de 977.467 UFV equivalente a Bs 1.754.524.- importes que incluyen impuesto omitido, mantenimiento de valor e interese; así también las sanciones por omisión de pago por los importes de 40.777 UFV equivalente a Bs 73.194.- sobre base cierta ; y 676-147 UFV equivalente a Bs 1.213.663.- sobre base presunta; asimismo modifica la multa por incumplimiento de deberes formales de 4.500 UFV a 5.850 UFV establecida en Actas por contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00035838, 00035483, 00035804, 00035805, 00035806, 00035807, 00035808, 00035835, 00035836, 00035837 y00042487, resolución que dio lugar a la interposición de la demanda contencioso administrativa.

#### IV. De la problemática planteada.

Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) "Si la AGIT al revocar parcialmente la resolución de la ARIT, aplicó incorrectamente las normas tributarias en lo concerniente al IVA, IT e IUE; basado en el proceso de determinación sobre base mixta; es decir sobre base cierta y base presunta, no obstante no reunir los presupuestos señalados en los arts. 43 y 44 de la L. N° 2492 y si en ese contexto y en consideración del principio de economía procesal y la documentación presentada por el demandante, corresponde la nulidad del proceso de determinación hasta la vista de cargo, no obstante de que el demandante no invocó la nulidad por este hecho, presentando por el contrario la documentación pertinente"; 2) "Si en ése contexto dicha instancia no valoró adecuadamente las pruebas de descargos presentados tanto en sede administrativa como en la instancia de alzada".

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1.- Sobre el primer punto de controversia, señalar que el art. 42 de la L. N° 2492, establece que la base imponible es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenido de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar; teniendo la Administración Tributaria amplias facultades para verificar, controlar, fiscalizar e investigar, conforme se desprende de la lectura de los arts. 66-1, 100 y 104 del CTB.

Por su parte el 43 del citado cuerpo legal, refiere que la base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. II. Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente. III. Cuando la ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta y sólo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el artículo siguiente, según corresponda. En todos estos casos la determinación podrá ser impugnada por el sujeto pasivo, aplicando los procedimientos previstos en el Título III del presente código".

Asimismo, el art. 44 del CTB, expresa que la a Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a éste último: 1. Que no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes. 2. Que no presente declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previsto por este Código. 3. Que se asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización. 4. Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas. 5. Que se den algunas de las siguientes circunstancias: a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo. b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos. c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo. d) No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias. e) Alterar la información tributaria contenida en medios magnéticos, electrónicos, ópticos o informáticos que imposibiliten la determinación sobre base cierta. f) Existencia de más de un juego de libros contables, sistemas de registros manuales o informáticos, registros de cualquier tipo o contabilidades, que contengan datos y/o información de interés fiscal no coincidentes para una misma actividad comercial. g) Destrucción de la documentación contable antes de que se cumpla el término de la prescripción. h) La sustracción a los controles tributarios, la no utilización o utilización indebida de etiquetas, sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la alteración de las características de mercancías, su ocultación, cambio de destino, falsa



descripción o falsa indicación de procedencia. 6. Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.

Practicada por la Administración Tributaria la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta.

El art. 45 refiere: "I. Cuando proceda la determinación sobre base presunta, ésta se practicará utilizando cualquiera de los siguientes medios que serán precisados a través de la norma reglamentaria correspondiente: 1. Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos impositivos en su real magnitud. 2. Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios. 3. Valorando signos, índices, o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes. II. En materia aduanera se aplicará lo establecido en la Ley Especial".

Reparos sobre base presunta.

La Administración Tributaria, a través de la R.D. GDLP N° 000666/2012, de 3 de diciembre, estableció ingresos según extractos bancarios sobre base presunta de los periodos fiscales enero a diciembre de la gestión 2008, de Bs 2.451.028.07; (recuadro pág. 23 de la RD.) como ingresos no declarados, basado en los depósitos efectuados en las cuentas bancarias Nos. 100-10190256 en bolivianos; 140-59943 y 140-0069510 en dólares americanos, del Banco Nacional de Bolivia perteneciente a Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat, representante legal de la Empresa 7 SIETES S.R.L. Juegos y Café.

Asimismo, y conforme al citado razonamiento, determinó ingresos presuntos del contribuyente por Bs 2.440.636.91; correspondientes a depósitos bancarios en las cuentas personales de Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat, representante legal de la Empresa 7 SIETES S.R.L. Juego y Café, contrariamente a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptadas (PCGA), al no haberse considerado que dichas cuentas bancarias no constituyen activos de la empresa, sino parte del patrimonio personal del representante; cuya condición podría darse en el supuesto de empresas unipersonales, lo que no ocurre en sociedades de personas, máxime determinar obligaciones impositivas por el IVA, IT e IUE aplicando el método de la base presunta, sin la concurrencia de los presupuestos para el citado método, siendo evidente la infracción de los arts. 43 y 44 de la L. N° 2492. Debe tenerse presente que el parág. III del art. 43 del CTb señala que cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto pasivo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta y solo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el art. 44 del citado Cód. Trib.

En conclusión, tanto la vista de cargo como la resolución determinativa recurrida de alzada, respecto al método de determinación de la base imponible utilizado por la Administración Tributaria, se evidencia que ésta consignó haber aplicado un método denominado "mixto", es decir, al margen de la determinación sobre base cierta y base presunta, contrariamente a lo establecido por los arts. 43, 44 y 45 de la L. N° 2492, sin desconocer las amplias facultades de fiscalización del sujeto activo lo que no supone obrar de manera arbitraria o discrecional, en menoscabo de los derechos subjetivos del contribuyente. Sin duda, debió utilizar uno de los dos métodos de determinación establecidos en el Código Tributario, habiendo aplicado ambos métodos a la vez, lo cual no se encuentra previsto en nuestra economía jurídica tributaria, siendo evidente por tal motivo la vulneración al debido proceso en su vertiente derecho a la defensa, tanto la vista de cargo, consiguientemente la resolución determinativa, al incumplir con los requisitos señalados por el art. 99 de la L. N° 2492 y art. 18 del D.S. N° 27310.

No obstante este hecho irregular e ilegal, recurrida de alzada por el contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), en el marco de un análisis ecuánime y sana crítica, descartó acertadamente el método de la Base Presunta, en mérito a la documentación que el sujeto pasivo acompañó conforme a la Ley, que la propia Administración Tributaria requirió, posibilitando de esta manera la aceptación o consentimiento voluntario por parte del demandante de la coexistencia de ambos métodos de determinación, y por ello el conocimiento cierto de sus operaciones, tal cual aconteció en la determinación efectuada sobre base cierta de adeudos por los mismos impuestos y periodos fiscales y gestión respectivamente (fs. 2880, 2890 y 2893), lo que permitió revocar parcialmente la resolución determinativa recurrida de alzada, extremo que permite éste Tribunal ingresar al desarrollo del siguiente punto objeto de controversia.

a) En relación a la nulidades relativas a la elección del método de determinación utilizado por la Administración Tributaria, así como de incumplimiento de la finalidad de la fiscalización, corresponde precisar que al estar estos aspectos estrictamente relacionados con la impugnación de fondo, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, al haber compulsado la documentación presentada por el contribuyente en sede administrativa y reiterada ante éste Tribunal, que como emergencia de ello, descartó la determinación sobre base presunta, al modificar el adeudo tributario establecida en la R.D. N° GDLP N° 000666/2012, de 03 de diciembre, manteniendo el tributo establecido sobre Base Cierta, ya que las mismas no se agotan en un aspecto estrictamente formal, esto es, exponer razones que expliquen el razonamiento jurídico de la autoridad administrativa o judicial, sino que además ésta debe armonizar con el orden jurídico vigente.

En ése contexto, las alegaciones de la Empresa 7 SIETES S.R.L. Juegos y Café, básicamente referidas a la determinación del método, tienen efecto y se relacionan con una de las etapas más trascendentes del proceso: la fase probatoria y en razón de lo cual se condiciona el propio resultado o fondo del litigio. En el presente caso, sin embargo se constata que el contribuyente asumiendo para sí la determinación sobre base cierta, presentó su defensa aportando pruebas documentales, es decir, materialmente ejerció su defensa y presentó sus descargos, en consecuencia la supuesta lesión en éste punto, no se habría materializado. Es en este entendido que la nulidad, que el proceso de determinación mixta que si bien no existen en nuestra legislación tributaria, y por ello son excluyentes, cabe precisar sin embargo que la ARIT al descartar la determinación sobre base presunta, enmendó y reencausó el proceso, que debe llevarnos a la convicción que el aspecto central de la demanda, es si en el marco de la trascendencia y pertinencia corresponde la nulidad por nulidad, que afecta sus derechos y garantías legales y constitucionales, con independencia de si existen o no, materialmente no han incidido ni limitado sus derechos y en razón de ello no se dio mérito al saneamiento procesal reclamado. Consiguientemente, y de acuerdo a los fundamentos señalados anteriormente, la ilegal

determinación mixta establecida por la Administración Tributaria, ha sido modificada por la ARIT, debido a la compulsión de la documentación presentada por el sujeto pasivo, quien a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA, de 8 de abril, descartó la determinación sobre base presunta, manteniendo únicamente la determinación sobre base cierta, lo que permitió revocar parcialmente la R.D. N° 000666/2012, 3 de diciembre, cuyo accionar si bien es cierto que desafortunadamente fue revocado parcialmente por la AGIT, dicha determinación no se considera causal de nulidad, puesto que no se demostró agravio alguno al contribuyente, y no tuvo incidencia en la determinación del tributo; además, que los resultados en caso de anularse se llegarían a los mismos a los que se habría arribado en caso de no haberse producido el error en la aplicación observado, máxime sino fue invocado por el actor.

En ese contexto, en lo referente al instituto de las nulidades procesales en el nuevo régimen legal vigente, el art. 17 de la L. N° 025 L.Ó.J., circunscribe su procedencia únicamente ante irregularidades procesales reclamadas oportunamente en la tramitación de los procesos por la parte que se crea presuntamente perjudicada o por quien alegara vulneración de sus derechos fundamentales, íntimamente ligados al ejercicio del derecho a la defensa. Desde la interpretación de la C.P.E., la aplicación del nuevo sistema de nulidades procesales, se establece que, se debe tomar en cuenta que la oficiosidad de la nulidad es última ratio y constreñida a los casos determinados por ley oportunamente reclamadas en la tramitación de los procesos.

Asimismo, nuestra normativa aplicable al caso concreto, arts. 35-II y el art. 36-IV de la Ley del Procedimiento Administrativo (L. N° 2341 de 23 de abril del 2002), señala que las nulidades y anulabilidades de los actos administrativos, solo podrán ser invocados mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por Ley. La excepción a esta regla de invocación de las nulidades y anulabilidades, se encuentra en el art. 55 del D.S. N° 27113 (Reglamento de la L. N° 2341), que establece que se revocará el acto anulable cuando el vicio ocasione la indefensión o lesione el interés público. Entendiendo por indefensión, el no tener conocimiento del proceso en cuestión como señala la S.C. N° 1357/2003-R de 18 de septiembre del 2003 al indicar: "(...) queda establecido de manera inobjetable que la indefensión en proceso, sólo puede ser denunciada y dada por cierta cuando se establece que la parte procesada no ha tenido conocimiento alguno del proceso seguido en su contra, de modo que no podrá alegarse aquélla cuando tuvo conocimiento material de la existencia del proceso e incluso intervino en él presentando memoriales y formulando peticiones inherentes a su defensa"; y se entiende por orden público las libertades, derechos y garantías fundamentales y que estos tienen un límite en la Ley (principio de reserva legal), así se deduce de las SSCC. Nos. 779/2005-R de 8 de julio y 0083/2005 de 25 de octubre, que no ha sido modulado en sentido contrario.

Quien solicita nulidad debe probar que la misma le ocasionó perjuicio cierto e irreparable, que sólo puede subsanarse mediante la declaración de nulidad, es decir demostrar cuál es el agravio que le causa el acto irregularmente cumplido y si éste es cierto e irreparable; siempre que el interesado no hubiera consentido expresa o tácitamente el acto defectuoso, la primera cuando la parte que se cree perjudicada se presenta al proceso ratificando el acto viciado y la segunda cuando en conocimiento del acto defectuoso, no la impugna por los medios idóneos; incidentes, recursos, etc., dentro del plazo legal (Antezana Palacios Alfredo, "Nulidades Procesales").

Además el que demande por vicios procesales y el mismo sea considerado por la autoridad judicial, debe tomar en cuenta que el acto procesal denunciado de viciado le debe haber causado gravamen y perjuicio personal y directo y además debe haberle colocado en un verdadero estado de indefensión, en el que el perjuicio debe ser cierto, concreto, real, grave y además demostrable, y que dicho vicio procesal debió ser argüido oportunamente en la etapa procesal correspondiente. La inconcurrencia de estas condiciones que deben ser explicadas por el impetrante en forma clara, concreta y precisa, da lugar al rechazo del pedido de nulidad. Debe demostrarse además que los medios de defensa de los que ha sido privado de oponer o las que no ha podido ejercitar con la amplitud debida, en razón a que la sanción de nulidad debe tener un fin práctico y no meramente teórico, pues no basta la invocación genérica de la lesión al derecho a la defensa o debido proceso, habida cuenta que las normas procesales sirven de base para asegurar la defensa en juicio y no para dilatar o entorpecer la resolución, extremos que en el sub lite el demandante si bien denunció oportunamente, sin embargo enervó objetivamente el cargo con relación a la pretensión fiscal respecto a la determinación sobre base presunta, prevaleciendo únicamente la determinación sobre base cierta, tal cual se desprende de la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-LPZ/RA 0312/2013.

En ese contexto y luego de la revisión de obrados, se llega al convencimiento de que las nulidades fueron atendidas y compulsadas la documentación de manera conjunta por la ARIT y en base al principio de economía procesal, y en lo sustancial no menoscabaron de manera alguna los derechos del demandante, y además carecen de trascendencia y no afectaron la tramitación del proceso, llegando al convencimiento éste Tribunal, que no corresponde declarar la nulidad por nulidad, más aún si el actor no haber acreditado la lesión material a sus derechos y garantías legales y constitucionales, mucho menos invocó de manera expresa, siempre tiene que estar vinculada a la vulneración de derechos fundamentales, puesto que para adoptar una decisión anulatoria debe necesariamente ponderarse los principios establecidos en el art. 178 de la C.P.E., de celeridad y seguridad jurídica, entre otros, pasando esta decisión por el examen de afectación al proceso, vulneración de derechos fundamentales y la trascendencia en la resolución, de tal forma que la supuesta vulneración pueda incidir (cambiar) sustancialmente en la resolución final (Sentencia), lo que en el presente caso no sucederá. La nulidad para después llegar al mismo estado del proceso ha sido superada, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia de la extinta Corte Suprema de Justicia así como por este Tribunal Supremo de Justicia Plurinacional.

V.2. En relación al segundo punto objeto de controversia, se establece de la documentación presentada por el ahora demandante conforme requerimiento de la Administración Tributaria y reiterada en la demanda, posibilita el conocimiento cierto de sus operaciones, tal cual aconteció en la determinación efectuada sobre base cierta de adeudos por los mismos impuestos y periodos fiscales y gestión respectivamente (fs. 2880, 2890 y 2893).

Este aspecto, permitió precisar respecto a los movimientos bancarios en la cuenta N° 140-0599943, del Banco Nacional de Bolivia, llegaba a la suma de Bs 2.138.578,58; de cuyo monto determinado presunto, Bs 1.903.209.- correspondían a aportes por capitalizar que se encontraban registrados en el balance Auditado de la empresa Vías S.R.L., presentada como descargo ante la vista de cargo. El saldo de \$us.

33.000.- corresponden a préstamo de dinero de Saleh Bazbazat a la empresa VIAS S.R.L. para cumplir obligaciones con COTEL, como se tiene de la documentación de respaldo adjunto, y que no fue valorada correctamente por la AGIT, suma de dinero que salió de la cuenta bancaria personal de Saleh H. Bazbazat, montos girados posteriormente a la Cuenta Bancaria N° 2042-033966, del Banco Ganadero, cuyo titular es la misma persona, mismos que posteriormente fueron devueltos a la Cuenta N° 140-0599943 del BNB más el Cheque N° 1 de la cuenta 2041-036650 del Banco Ganadero (fs. 107 a 119 Anexo 1 Exp. 816/2013), girado también por Saleh Bazbazat, cuya operación se encuentra respaldada mediante Resolución N° 280/2008 (fs. 134 anexo 1 Exp. 816/2013) y Carta circular de la Superintendencia de Bancos N° 2585/2008 (fs. 133 anexo 1 Exp. 816/2013), aspectos que corresponden ser considerados bajo el principio de la verdad material, tomando en cuenta además la documentación acompañada para el efecto.

Por otra parte, en relación a la transferencia de un bien inmueble con Matrícula 2.01.0.99.0013425 de su titular Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat a favor de la compradora Daniela Mercedes Patiño, el mismo que inicialmente la Administración Tributaria no consideró como válido por no haberse presentado la documentación de respaldo "Testimonio o Folio Real" y porque los depósitos no fueron realizados por la compradora, mismos que además de haber sido presentados en la etapa de fiscalización, documentación en original si fueron adjuntados ante la AIT en original como es la Matrícula 2.01.0.99.0013425, (fs. 153 a 188 anexo 1 Exp. 816/2013), a nombre de Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat, demostrándose el derecho propietario del mismo, que data desde el año 1998, según la Tarjeta de propiedad, pago de impuestos, Certificado Catastral N° 175369, así como recibos de pago en efectivo efectuados por la compradora conforma a cuotas pactadas, montos que posteriormente fueron depositados en la cuenta 140-0069510 en dólares americanos del BNB a nombre de Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat, mismas que no fueron depositados en el banco al tratarse de ingresos personales y no como emergencia de la actividad económica de la empresa, por ende no estaba obligada a la bancarización.

Consiguientemente, en resguardo de los principios de legalidad previsto por los arts. 43 y 44 de la L. N° 2492, y verdad material, constituida en uno de los mayores retores del procedimiento administrativo, se encuentra contemplado por el art. 4-d) de la L. N° 2341, que establece: "La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil", aplicable por permisión del art. 201 del Cód. Trib., y constitucionalizado a través del art. 180 de la Ley Suprema; reconocido también por la amplia jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional Plurinacional, conforme entre otras, a su Sentencia N° 1662/2012 de 01 de octubre, la cual considera que la Verdad Material: "...es aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responde a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma suprema de nuestro país a los que todas las autoridades del órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, el principio de la verdad material, por sobre la limitada verdad formal...". Ante el mandato normativo y el entendimiento jurisprudencial vinculante referido; resulta claro, que dicho principio es aplicable plenamente al caso concreto; Verdad Material que debió ser el sustento de las determinaciones de la Administración Tributaria, sin embargo no ha sido demostrada por la Administración con mayor objetividad en relación al hecho imponible, conforme a los arts. 76 y 77-I de la L. N° 2492, que señalan que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; es así, que dicha obligación no solo recae en el contribuyente sino también en la Administración Tributaria, ya que en el punto específico, es quien debe sostener los elementos constitutivos del hecho imponible, a efectos de garantizar la presunción de inocencia reconocida en el art. 116 de la C.P.E.; por lo que corresponde modificar el cargo en relación al nacimiento y determinación del hecho generador sobre base presunta del IVA, IT e IUE, dejando sin efecto los ingresos no declarados de Bs 2.440.636.91; establecidos sobre depósitos efectuados en las cuentas Nos. 100-0190256, 140-0069510 y 140-0599943 del Banco Nacional de Bolivia perteneciente a Saleh Hassan Bazbazat Bazbazat y en consecuencia el reparo de Bs 1.000.659.- por el IVA e IT de los periodos enero a diciembre de 2008 y del IUE de la gestión fiscal 2008.

#### Reparos sobre base cierta.

En el caso de la determinación sobre base cierta de Bs 60.346.- por el IVA de los periodos fiscales enero a agosto 2008; IT de los periodos enero a agosto 2008 e IUE de la gestión 2008 (fs. 3046 antecedentes administrativos):

1) El Impuesto al valor agregado, es emergente de ingresos no declarados y depuración del crédito fiscal. Dentro de los ingresos no declarados se tienen de la sumatoria de ingresos de los periodos enero a agosto, que asciende a la suma de Bs 13.600.- establecidos en base a la información obtenida del SIRAT y la proporcionada por la Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad (LONABOL), respecto al canon del 15% sobre la venta de billetes, aspecto que no habiendo sido impugnado por la empresa demandante en la fase recursiva de alzada y en la demanda incoada, corresponde mantenerse incólume el citado cargo.

2) En relación del crédito fiscal depurado, se observó la suma de Bs 92.268.91; por facturas de compras y servicios por concepto de consumo, de comunicación, gastos de imprenta y otros, detallados en la resolución determinativa recurrida y ratificada en las resoluciones de instancia de alzada y jerárquica respectivamente; así como el IT en el que se estableció el reparo de Bs 2.- de los periodos fiscales enero y agosto, sobre los ingresos no declarados; el importe de Bs 46.774.- por el IUE de la gestión 2008, mismos que al no haber sido impugnadas en la demanda, sino aceptados por la empresa actora, corresponde mantener el cargo.

#### c) Multa por omisión del pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

Con relación a la multa por omisión de pago en el 100% sobre el tributo omitido establecida por el art. 165 de la L. N° 2492, y la multa por incumplimiento de deberes formales establecida en la resolución impugnada, estas quedan inmodificables, al no haber sido motivo de impugnación por la empresa demandante, debiendo la Administración Tributaria efectuar la liquidación conforme a las facultades conferidas para ella, según los fundamentos de la presente resolución.

#### V.3. Conclusión.

Respecto a la determinación sobre base presunta, al no adecuarse a los presupuestos exigidos en los arts. 43 y 44 de la L. N° 2492, y considerando la documentación de respaldo, con lo que la empresa actora sustentó documentalmente la naturaleza de los depósitos bancarios observados, así como el origen de los ingresos no declarados por el contribuyente, en cumplimiento a lo dispuesto por los arts. 76 y 77-1 de la L. N° 2492, corresponde dejar sin efecto los cargos determinados sobre base presunta, en resguardo de los principios de legalidad y verdad material establecida por el art. 180 de la C.P.E., y art. 4-d) de la L. N° 2341 LPA.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda, dejando sin efecto la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0952/2013 de 1 de julio, en relación a los extremos demandados únicamente; y en su mérito firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0312/2013 de 8 de abril de 2013.

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



2

**Cooperativa de Ahorro y Crédito Societaria “El Pauro” Ltda. c/  
Ministerio de Economía y Finanzas Públicas  
Contencioso administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 81 a 85, interpuesta por la Cooperativa de Ahorro y Crédito Societaria “El Pauro” Ltda., representada legalmente por Rudy Mariaca Salazar, contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, representado por Luis Alberto Arce Catacora; solicita se revoque totalmente la Resolución Ministerial Jerárquica MEF/VPSF/URJ-SIREFI N° 005/2014, de 7 de febrero; se declare el derecho de la Cooperativa a tramitar hasta su conclusión el proceso de incorporación al ámbito de aplicación de la Ley de Bancos y Entidades Financieras; consecuentemente sin efecto y valor legal la disposición de cese inmediato de operaciones y de proceder a su cierre; contestación a la demanda de fs. 98 a 107; del tercero interesado, Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero ASFI, representada por su Directora General Ejecutiva a.i., Ivette Espinoza Vásquez, memorial de apersonamiento y responde demanda contenciosa administrativa de fs. 153 a 159; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Antecedentes de hecho de la demanda.

I.1 Antecedentes.

La Cooperativa demandante, señala que el 13 de marzo de 2009, como consecuencia de su propia solicitud de sometimiento voluntario exteriorizó su intención de “iniciar el proceso de adecuación para la incorporación de la Cooperativa a la supervisión y regulación de la Superintendencia de Bancos (ahora ASFI), conforme a lo que dispone la L. N° 3892 de 18 de junio de 2008”.

La indicada autoridad de supervisión por Carta ASFI/ISR IV/D-16794/2009 de 24 de marzo, les comunica, vía correo electrónico, las Circulares SB/588/2008 de fechas 14/10/2008 y 22/12/2008, respectivamente, con el contenido de los requisitos reglamentarios para la incorporación al referido proceso, así como también el “formulario de datos institucionales”.

En ese proceso, por nota de 2 de diciembre de 2009, la Cooperativa envió el informe de resultados sobre el diagnóstico de los requisitos operativos y documentales elaborados por la empresa de auditoría externa, todo en el marco de la L. N° 3892 y el Reglamento para la Cooperativa aprobado mediante Resolución N° SB/0588/2008 de 14 de octubre de 2008, por lo que ingresó de este modo al proceso de adecuación al ámbito de aplicación de la Ley de Bancos y Entidades Financieras 1488.

Sin embargo, ante la clara intención de su parte de adecuarse a la normativa vigente y de ese modo ser incorporados a los mecanismos de supervisión regulación y fiscalización de la ASFI, sin hacerles conocer las etapas procedimentales que estaba asumiendo, les comunica que en vista de que al no cumplirse los pasos que permitan demostrar viabilidad financiera de la Cooperativa para ingresar al

proceso de adecuación de ASFI, instruye para que se convoque, a la brevedad posible, a una asamblea extraordinaria de socios para determinar las acciones a seguir para garantizar un ordenado proceso de suspensión de operaciones y liquidación. Es decir, se les comunica con la determinación de liquidación y consiguiente cierre definitivo de la Cooperativa.

Manifiesta que, la indicada determinación fue amparada por la ASFI en inspecciones que hubiese efectuado a las instalaciones de la Cooperativa a efectos de recabar información financiera, información que a su criterio, no se adecúa y por lo tanto lo hace inviable.

En consecuencia, la solicitud que presentaron no fue atendida y en todo caso sólo confluó en un proceso de fiscalización que impone como resultado la liquidación y cierre definitivo de la Cooperativa, traducida en la Resolución Administrativa N° ASFI 430/2013 de 12 de julio.

La Cooperativa demandante, expresa que lo correcto hubiera sido que en el marco de la solicitud, se hubiera definido el procedimiento a seguir para que de su parte cumplan y subsanen todas las observaciones efectuadas, tanto en el ámbito financiero como técnico operativo. Que para tal efecto, era necesario que les comuniquen, paso a paso, las directrices que se venían asumiendo, porque de hecho, sólo han recibido, vía internet, dos circulares que definen de forma esquemática los pasos de adecuación, extremo que han procurado cumplir, pero, repite, no se les ha comunicado las observaciones que hubieran podido ser salvadas o superadas en su oportunidad. Y que si bien se han enterado de tales observaciones, ha sido en el momento de ser notificados con la resolución administrativa que desestimó su solicitud de adecuación y que impuso además la liquidación y cierre definitivo de la Cooperativa.

En ese sentido, lo que se pretende ahora es obligarles a asumir una determinación de cierre que vulnera inclusive el procedimiento de disolución previsto para las sociedades cooperativas, traducidas en las causales establecidas en el art. 71 de la L. N° 356 y que para su liquidación se organiza una comisión liquidadora conjuntamente a la Autoridad de Fiscalización y Control de Cooperativas AFCCOP.

En consecuencia, ASFI, actuó con exceso y de igual modo sus determinaciones fueron confirmadas con exceso que ha dado lugar a la Resolución Jerárquica dictada por el Ministro del área que niega su derecho constitucional de petición y consiguientemente su derecho de incorporación al ámbito de aplicación de la Ley de Bancos y Entidades Financieras.

## 1.2 Fundamentos de la demanda.

Señala que sobre el procedimiento de adecuación, la Cooperativa para ser incorporada al ámbito de regulación de la ASFI, cumplió con los siguientes requisitos:

Obtención del certificado de adecuación. La Cooperativa inició el trámite con la presentación de la solicitud correspondiente, la que no fue atendida, porque fue únicamente sujeto de fiscalización pero no de atención a la solicitud presentada.

La Sección 2 del mismo Reglamento, en su art. 1, estableció que “La CAC Societaria, que a la fecha de promulgación de la L. N° 3892, se encontraba en funcionamiento, para la obtención del certificado de adecuación debe cumplir con las siguientes fases: I, Diagnóstico de Requisitos; II, Elaboración del Plan de Acción; III Evaluación del Plan de Acción y Emisión del Certificado de Adecuación”.

En ese sentido, la Cooperativa inició el trámite con la elaboración del diagnóstico efectuado por una firma de auditoría externa, que se cumplió con la carta de 2 de diciembre de 2009, a la que se le adjuntó el informe de resultados sobre el diagnóstico de los requisitos operativos y documentales realizados por la firma AUDINACO S.R.L.

Como se ve, a pesar de que cumplieron con los requisitos establecidos en la norma para su etapa I, no han merecido un reporte de observaciones o de suficiencia, salvo, como ya se dijo, que la resolución administrativa desestima su petición y obliga vía Asamblea Extraordinaria a la liquidación y posterior cierre de la Cooperativa.

Por tanto, no se habrían observado los principios de informalismo y de favorabilidad, que son explícitas al señalar que la garantía del debido proceso no está instituida para salvaguardar el ritualismo procedimental, sino para que el mismo se desarrolle revestido de las garantías esenciales. En este sentido, invoca las SS.CC. Nos. 1785/2003-R, 512/2003-R, 642/2003-R y 136/2003-R y otras que desarrollan ampliamente sobre el derecho de petición por el estado de incertidumbre en que se mantiene al administrado; por tanto, se encontraba la administración obligada a pronunciarse cualquiera que haya sido el motivo de la petición en los plazos señalados por ley, extremo que en el presente caso no ha ocurrido, porque no han recibido una nota explicativa que aclare los errores o vicios que hayan cometido al momento de presentar la solicitud de adecuación, por lo que se les ha coartado su derecho de reformular la información solicitada o en su caso complementarla, subsanarla y/o completarla.

Señala que la Cooperativa tiene todo un marco legal para el goce efectivo de sus derechos fundamentales y el derecho de acceso efectivo a la justicia, como el debido proceso en las normas contenidas en los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E.; art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

En ese sentido, no puede servir de excusa el pretexto de que se habrían remitido las circulares que contienen los requisitos de adecuación, porque es una información meramente referencial y no traduce el estado del trámite administrativo, menos hace conocer observaciones, complementaciones u otras determinaciones que la ASFI pudiera generar en la etapa intermedia que hace al trámite de adecuación.

Por tanto, la Cooperativa, ha sido privada del derecho de defensa y de adecuar la tramitación de su solicitud, en función del avance del mismo y que es la Asamblea General de Socios quien tiene la facultad de decidir en última instancia los procedimientos a asumir respecto de las observaciones intermedias que pudiese generar la ASFI y el contacto necesario que debió existir entre ésta y los representantes de la Cooperativa.

Petitorio.

Por lo expuesto, solicita que en aplicación de los arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., art. 70 de la L. N° 2341 y num. 2) del art. 74 de la L. N° 2492, el Tribunal Supremo de Justicia, dicte resolución declarando probada la demanda y en consecuencia, revoque totalmente la Resolución Ministerial Jerárquica MEF/VPSF/URJ-SIREFI N° 005/2014 de 7 de febrero, emitida por el Ministro de Economía y Finanzas Públicas, que a su vez es confirmatoria de la Resolución Administrativa ASFI N° 537/2013 de 30 de agosto que en recurso de revocatoria también confirmó totalmente la Resolución Administrativa ASFI N° 430/2013 de 12 de julio y, consecuentemente, se declare el derecho de la Cooperativa de Ahorro y Crédito Societaria "El Pauro" Ltda., a tramitar hasta su conclusión el proceso de incorporación al ámbito de aplicación de la Ley de Bancos y Entidades Financieras que han solicitado; se desestime la Resolución Administrativa de la ASFI 430/2013 y por consiguiente sin efecto y valor legal la disposición de cese inmediato de operaciones y de procederse al cierre de la Cooperativa.

## II. De la contestación a la demanda.

Señala que la Resolución Ministerial Jerárquica MEF/VPSF/URJ-SIREFI No. 005/2014 de 7 de febrero, confirma totalmente la Resolución Administrativa N° 537/2013 de 30 de agosto, que en Recurso de Revocatoria confirmó totalmente la Resolución Administrativa N° 430/2013 de 12 de julio, ambas emitidas por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero. Sus fundamentos conforme a los antecedentes ampliamente relacionados, constituyen al presente pertinente, justo e idóneo.

Que la S.C. N° 0787/2011-R de 30 de mayo, sobre el contenido y alcance del derecho de petición, estableció el siguiente entendimiento: "De acuerdo a lo expuesto, se concluye que el derecho de petición involucra el derecho a una respuesta fundamentada, en base a los puntos exigidos por el requirente, ya sea en forma negativa o positiva, por cuanto no se puede pretender que la autoridad pública deba responder siempre en sentido que convenga al accionante"; sin embargo, está en la obligación de absolver las inquietudes planteadas de manera oportuna, formal y fundamentada". Para el presente caso, la solicitud de la actora de 13 de marzo de 2009, sobre incorporación al ámbito de aplicación de la Ley de Bancos y Entidades Financieras (ahora Ley de Servicios Financieros), ha sido atendida de manera clara, pronta y oportuna por la Resolución Administrativa ASFI N° 430/2013 de 12 de julio, después confirmada totalmente en la Resolución Administrativa ASFI N° 537/2013 de 30 de agosto, pero de manera negativa. En este entendido y en términos de la sentencia constitucional aludida, la actora no puede pretender que tal respuesta hubiera sido forzosamente conveniente a sus intereses, que se declare su derecho a tramitar hasta la conclusión del proceso de incorporación, sino que ha sido, conforme lo analizado y concluido en la Resolución Ministerial Jerárquica MEF/VPSF/URJ-SIREFI No. 005/2014 de 7 de febrero, que ha considerado que no tiene sentido dado que, conforme ha establecido la Resolución Administrativa desestimatoria ASFI 430/2013, "... los datos del proceso reflejados en los informes señalados en la presente resolución demuestran que la Cooperativa de Ahorro y Crédito Societaria "El Pauro" Ltda., se encuentra en una crítica situación financiera que ha comprometido la solvencia, sostenibilidad y continuidad de la Cooperativa, lo que no le permite afrontar sus obligaciones líquidas y exigibles...".

Señala que eso técnicamente se denomina inviabilidad financiera y es el extremo principal que, dentro de los requisitos que hacen al funcionamiento de una entidad financiera, con carácter particular a las Cooperativas en trance de incorporación al ámbito de la Ley de Bancos y Entidades Financieras, importa la imposibilidad de continuar con el proceso, toda vez que con ello se ha incumplido la determinación del num. 1) del art. 3, Sección 4, Capítulo VI, Título IV, Libro 1°, del Reglamento para la Intervención, Disolución, Liquidación, Clausura y Cierre de Cooperativas de Ahorro y Crédito Societarias sin licencia de funcionamiento, norma que a la letra señala: "art. 3. (Causales para desestimar la continuidad del proceso de adecuación). Se desestimará la continuidad del proceso de incorporación de una CAC Societaria al ámbito de aplicación de la Ley de Bancos y Entidades Financieras cuando: 1) La situación financiera comprometa la solvencia, sostenibilidad o continuidad operativa de la CAC Societaria, que dé lugar al incumplimiento de las obligaciones líquidas y exigibles...".

Dice que el acto impugnado lo constituye la Resolución Administrativa ASFI N° 430/2013 y sobre ésta la Cooperativa actora, ha ejercido plenamente su derecho referido a ello, conforme consta en el memorial de Recurso de Revocatoria de 01 de agosto de 2013, el que evaluado en cuanto a su contenido y a su turno, por el Ente Regulador, en la Resolución Administrativa (confirmatoria) ASFI N° 537/2013 de 30 de agosto y por la Autoridad Jerárquica en la Resolución Ministerial Jerárquica, resulta que los elementos propuestos por la recurrente, hoy actora, sea manera de alegatos, agravios o pretensiones, no desvirtúan ni irritan en lo más mínimo el criterio de acerca de la evidente inviabilidad financiera que hace a la Cooperativa y que ha sido, conforme lo señalado, el determinante a los efectos de la decisión administrativa asumida.

Sobre la sugerencia que hace la actora de que hubo infracción al debido proceso por no haber sido informados de los distintos pasos que la ASFI asumió luego de recibir su nota de adecuación que generó desinformación en dicho procedimiento, mencionando para ello a los arts. 115 y 117 de la C.P.E., expresa, en principio, que se debe dejar constancia que el debido proceso conforme está establecido en el Cap. Primero del Título IV, Primera Parte de la Constitución Política del Estado, hace a una garantía jurisdiccional; es decir, una garantía propia del acto de juicio por el que el Estado, de acuerdo al procedimiento legal establecido al efecto y mediante quien para ello resulte competente, resuelve las controversias de relevancia jurídica puestas a su conocimiento.

En ese sentido, admitida como está la existencia de la jurisdicción administrativa, es decir, aquella en la que tal decisión le corresponde al ámbito administrativo y no al judicial, lo mismo no significa que todos los actos administrativos sean dictados en mérito a la jurisdicción señalada, por cuanto al estar "destinado exclusivamente a servir los intereses de la colectividad" (L. N° 2341, art. 4-a), ningún acto administrativo nace controvertido y por tanto su existencia no es producto ni se da dentro del ámbito jurisdiccional.

La eventual y posterior pretensión sobre infracción a determinados intereses, debidamente formalizada, transforma a ese acto meramente administrativo, en uno materia de la jurisdicción administrativa, y al que por ello, le habrá de corresponder otro acto administrativo, sea confirmatorio o revocatorio, empero ahora sí de naturaleza jurisdiccional.

En ese sentido, los arts. 115, 116, 117, 119 y 120 del Capítulo Primero (garantías constitucionales) del Título IV de la Primera Parte de la Constitución Política del Estado, corresponde precisamente a la relación jurídica de la que forma parte un juzgador en su labor competencial

de resolver un litigio o controversia existente, dentro de las debidas reglas establecidas para tal efecto y, obviamente, por más proceso que requiera un trámite administrativo simple, no constituye ningún litigio o controversia, como que el Administrador en aquellas circunstancias no constituye juzgador alguno. La controversia podría recién surgir como efecto de la decisión con la que necesariamente concluya el proceso administrativo simple; entonces y de hacer ello a la voluntad del administrado, pudiera resultar en un proceso en el sentido jurisdiccional, si es que para ello se promueven los recursos administrativos a los que se refieren el art. 56 de la L. N° 2341 de 23 de abril de 2002, de Procedimiento Administrativo, "siempre que dichos actos administrativos a criterio de los interesados afecten, lesionen o pudieran causar perjuicio a sus derechos subjetivos o intereses legítimos".

La solicitud de la Cooperativa demandante sobre su incorporación al ámbito de aplicación de la Ley de Bancos y Entidades Financieras (ahora a la Ley de Servicios Financieros), presentada el 13 de marzo de 2009, no corresponde por sea la órbita de un proceso jurisdiccional administrativo, sino a la de un proceso administrativo puro y simple, debiéndose hacer notar que, revisados los argumentos que constan en la demanda, los mismos se refieren precisamente a este proceso y no así a uno de naturaleza jurisdiccional administrativa.

Después, el 1 de agosto de 2013, al interponer el recurso de revocatoria contra la Resolución Administrativa ASFI No. 430/2013 con la que concluyó el trámite administrativo simple, ha dado inicio al proceso administrativo jurisdiccional, porque es a partir de ese momento, sujeto a los plazos y trámites previstos por la norma, que la Administración queda obligada a resolver, cual juzgadora, la controversia recién suscitada, antes no. La decisión de la Administración que consta en la resolución administrativa aludida, notificada a la Cooperativa demandante el 15 de julio de 2013, constituye la determinación (respuesta) pertinente acerca del trámite iniciado por la misma. Por tanto, la ahora actora conocía de su situación dentro del trámite que había iniciado, así como obviamente, de su propia, cuanto delicada, situación financiera, como que ello eventualmente y conforme con toda lógica sucedió, le iba a imposibilitar incorporarse al ámbito de aplicación de la Ley de Bancos y Entidades Financieras, los antecedentes dan perfecta cuenta de ello, empero lo que es más y pese a tan preclaro extremo, no hizo el mínimo intento por irritarlo, como que en definitiva y hasta la conclusión del trámite, no lo desvirtuó, resultando iluso pretender ahora que sea la Administración la que reemplace actuar tan negligente.

Finalmente, la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 005/2014 de 7 de febrero, no hace a ningún proceso sancionatorio, sino a uno de incorporación al ámbito de aplicación de la Ley de Bancos y Entidades Financieras (ahora a la Ley de Servicios Financieros) y que en tal sentido, la determinación emergente del mismo no constituye sanción alguna, sino la respuesta correspondiente a un trámite de la naturaleza señalada, pura y simple.

Petitorio.

En definitiva, solicita al tribunal valorar todo lo expuesto y conforme lo señalan los arts. 3354-II y III y 781 del Cód. Pdto. Civ., se sirva declarar improbadamente la demanda, sea con costas.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

I.1 Antecedentes de hecho.

Por nota de 13 de marzo de 2009, la Cooperativa de Ahorro y Crédito Societaria "El Pauro" Ltda., manifiesta su intención de "iniciar el proceso de adecuación para la incorporación a la Supervisión y Regularización de la Superintendencia de Bancos", conforme a lo dispuesto en la L. N° 3892 de 18 de junio de 2008.

En respuesta a la indicada solicitud, la Autoridad de Supervisión mediante Carta ASFI/ISR IV/D-16794/2009 de 24 de marzo, comunicó a la Cooperativa el envío, vía correo electrónico, de las Circulares SB/588/2008 y SB/602/2008 de 14 de octubre y 22 de diciembre, respectivamente, con el contenido de los requisitos reglamentarios para la incorporación al referido proceso, así como también el "Formulario de Datos Institucionales".

Por nota de 2 de diciembre de 2009, la Cooperativa, envía a la Autoridad de Supervisión, el informe de resultados sobre el diagnóstico de los requisitos operativos y documentales realizados por la Empresa de auditoría externa, en el marco de la L. N° 3892 de 18 de junio de 2008 y el Reglamento para Cooperativas de Ahorro y Crédito aprobado mediante Resolución N° SB/0588/2008 de 14 de octubre de 2008, ingresando al proceso de adecuación al ámbito de aplicación de la Ley de Bancos y Entidades Financieras.

Mediante Carta ASFI/DSR4/R-69960/2009 de 22 de diciembre de 2009, la Autoridad de Supervisión, solicita a la Cooperativa el envío del plan de acción a seguir, a objeto de regularizar las observaciones al informe elaborado por la Empresa de auditoría externa.

La Nota ASFI/DSR IV/R-61739/2010 de 23 de junio, comunicada a la Cooperativa el 29 de junio de 2010, da a conocer los resultados de la inspección especial realizada con corte al 31 de marzo de 2010, expuestos en el Informe ASFI/DSR IV/R-36597/2010 de 16 de abril, mediante la cual se manifiesta que al no haber demostrado viabilidad financiera que le permita ingresar al proceso de adecuación de ASFI y en resguardo de los depósitos de sus socios, en el marco de la Ley de Bancos y Entidades Financieras y Circular ASFI/038/2010 de 22 de febrero, instruye al Consejo de Administración convocar, a la brevedad posible, a una Asamblea Extraordinaria de Socios, a objeto de que sean informados acerca de la crítica situación financiera de la entidad y del contenido del informe de inspección, de manera que en dicha Asamblea se determinen las acciones a seguir, para garantizar un ordenado proceso de suspensión de operaciones y posterior liquidación. Asimismo se determina en este informe de inspección, que el diagnóstico realizado por la Empresa de auditoría externa al 31 de octubre de 2009, no está vigente, debido a que corresponde a otra infraestructura de la entidad.

Con la Nota ASFI/DSR IV/R.63201/2010 de 28 de junio de 2010, la Autoridad de Supervisión remite una copia de la Nota ASFI/DSR IV/61739/2010 de 23 de junio y del Informe ASFI/DSR IV/R-36597/2010 de 16 de abril, al Director General de Cooperativas, dependiente del Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, a efectos de que inicie las acciones correspondientes, en vista de que la entidad no muestra viabilidad financiera que le permita ingresar al proceso de adecuación.

Durante el periodo del 3 al 6 de mayo de 2011, se realizó nueva inspección a la Cooperativa, con corte al 31 de marzo de 2011, cuyos resultados se exponen en el Informe de Inspección ASFI/DSR IV/R-49748/2011 de 13 de mayo, comunicado a la entidad mediante Nota ASFI/DSR IV/R-63641/2011 de 24 de junio, en el que se exponen las principales observaciones realizadas. Adicionalmente se instruyó la suspensión de la contratación de toda captación de ahorro de sus socios y mantener sólo el personal necesario para la recuperación de la cartera de créditos. Asimismo, se determinó la remisión, hasta el 18 de julio de 2011, de una copia legalizada del Acta de sesión conjunta de los Consejos de Administración y Vigilancia, donde se evidencie que se tomó conocimiento en detalle del informe de inspección, así como la convocatoria a una Asamblea General Extraordinaria a objeto de que se trate la disolución voluntaria, conforme lo establecido en el inc. c), art. 101 de la Ley General de Sociedades Cooperativas al haber desaparecido el objeto de la Cooperativa, instrucción ratificatoria de lo dispuesto en la Carta ASFI/DSR IV/R-61739/2010 de 23 de junio.

En el Informe ASFI/DSR IV/R-165172/2012 de 14 de diciembre, se expone el resultado de la nueva inspección que se realizó a la Cooperativa demandante con el objeto de evaluar nuevamente la razonabilidad de su información financiera, el que concluye que "La entidad presenta una crítica situación financiera patrimonial, indicadores de rentabilidad negativos e incumplimiento a proyecciones, falta de acciones correctivas para la mejor de gestión de riesgos; incumplimiento de normas vigentes; existe inconsistencia, vulnerabilidad y falta de seguridad en su sistema de información, ocasionando falta de integridad y confiabilidad en sus estados financieros.

A través de la Nota ASFI/DSR IV/R-171237/2012 de 26 de diciembre, se le expone los resultados de la visita efectuada e instruye nuevamente la convocatoria en el corto plazo a una Asamblea General Extraordinaria de Socios, exclusivamente para dar lectura en detalle y en su integridad a dicho informe y tatar la disolución voluntaria de la Cooperativa, conforme lo dispuesto en el art. 101-a) de la Ley General de Sociedades Cooperativas vigente; se reitera la instrucción de suspensión de toda captación de recursos de sus socios y se proceda a la devolución ordenada de los depósitos captados bajo las modalidades de Caja de Ahorros y Certificados de Aportación remunerados y el registro de los ajustes contables.

En cumplimiento al Plan Operativo Anual de la Dirección de Supervisión de Riesgos IV para la gestión 2013 y, en el marco de la Ley de Bancos y Entidades Financieras N°1488 modificada mediante L. N° 3892 de 18 de junio de 2008, con el objeto de evaluar la razonabilidad de la información financiera reportada por la Cooperativa y el seguimiento al cumplimiento del Informe ASFI/DSR IV/R-165172/2012 de 14 de diciembre, se efectuó nueva inspección especial a la Cooperativa con fecha de corte al 31 de marzo de 2012, cuyos resultados se expresan en el Informe de Inspección ASFI/DSR IV/R-60807/2013 de 26 de abril.

En ese contexto se emitió la Resolución ASFI N° 430/2013 de 12 de julio, que en su parte resolutive Desestima la continuidad del proceso de incorporación al ámbito de aplicación de la Ley de Bancos y Entidades Financieras, de la Cooperativa de Ahorro y Crédito Societario "El Pauro" Ltda., al concurrir la causal señalada en el numeral 1) del art. 3 Sec. 4, Capítulo VI, Título IV, Lib. 1° del Reglamento para la intervención, Disolución, Liquidación, Clausura y Cierre de Cooperativas de Ahorro y Crédito Societaria sin licencia de funcionamiento. Impugnada esta resolución mediante recurso de revocatoria se emitió la Resolución ASFI N° 537/2013 de 30 de agosto que confirmó en todas sus partes a su predecesora. Ante ésta resolución se interpuso recurso jerárquico que mereció la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 005/2014 de 07 de febrero que CONFIRMA totalmente la resolución impugnada.

2.- En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 131, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que no fue presentada; apersonamiento del tercer interesado de fs.153 a 159 que pide el rechazo a la demanda.

3.- Concluido el trámite procesal, por decreto de fs. 160, se dispuso autos para sentencia. Posteriormente mediante Acuerdo de Sala Plena N° 105/2016 del Tribunal Supremo de Justicia, se autorizó el sorteo anticipado del presente proceso.

#### IV. De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y de la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 005/2014 de 07 de febrero, la controversia en el presente caso, radica en determinar si corresponde la incorporación al sistema de supervisión y regulación hasta la conclusión del trámite o no procede; si a la entidad demandante le es aplicable la normativa que es propia de las sociedades cooperativas o si por tratarse el rubro de intermediación financiera, debe imponérsele la que hace a las entidades financieras y la regulación que es emergente.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

El proceso contencioso-administrativo por su naturaleza jurídica de puro derecho, se constituye en una garantía formal para que la autoridad jurisdiccional ejerza el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

De inicio resulta imprescindible señalar lo siguiente:

El art. 92 de la Ley de Bancos y Entidades Financieras N° 1488, establece que la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero efectuará el control de las actividades de las entidades financieras con arreglo a la Ley de Bancos y Entidades Financieras N° 1488 y normas reglamentarias.

A su vez el art. 95 de la precitada Ley, señala que la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero tiene la facultad para inspeccionar a las entidades de intermediación financiera y de servicios auxiliares financiero, que comprende no sólo a cualquier oficina o dependencia de éstas en el país o en el extranjero, sino que se extiende a las filiales de las entidades.



El art. 96 de la misma disposición legal, consigna que el Director Ejecutivo, los inspectores y funcionarios de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero que realicen inspecciones, controles o cualquier acto de supervisión en una entidad de intermediación financiera y de servicios auxiliares financieros sometida a la supervisión de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, para efectos de esta ley, tendrán facultad para recabar cuanta información sea necesaria y exigir la declaración de cualquier persona a quien consideren necesario examinar en el curso de las investigaciones que practiquen respecto de cualquier entidad supervisada; así como también la facultad de citar y requerir la presencia de cualquier persona para efecto de la expresada declaración y de exigir la presentación de cualquier libro o documento o la copia de los mismos.

El art. 70 de la Ley de Bancos y Entidades Financieras N° 1488, modificado por el art. 3 de la L. N° 3892, establece que: “Las operaciones activas y pasivas, las limitaciones y prohibiciones, los plazos y modalidades de incorporación de las cooperativas de ahorro y crédito societarias al ámbito de la supervisión, la obtención de la respectiva licencia, el funcionamiento del gobierno cooperativo, la disolución y cierre de tales entidades y, los mecanismos de conversión de cooperativas de ahorro y crédito societarias en cooperativas de ahorro y crédito societarias abiertas, serán reglamentadas por la Superintendencia, de acuerdo a las características de este tipo de entidades”.

En ese contexto, el num. 1), art. 3, Sección 4 del Reglamento para la Intervención, Disolución, Liquidación, Clausura y Cierre de Cooperativas de Ahorro y Crédito Societarias sin licencia de funcionamiento, inmerso en la Recopilación de Normas para Bancos y Entidades Financieras en el Capítulo IV del Título IV, Libro 1°, señala que se desestimará la continuidad del proceso de incorporación de una cooperativa de ahorro y crédito societaria al ámbito de aplicación de la Ley de Bancos y Entidades Financieras cuando la situación financiera comprometa la solvencia, sostenibilidad o continuidad operativa de la entidad, dando lugar al incumplimiento de las obligaciones líquidas y exigibles.

Siguiendo la línea el num. 3), art. 6, Sección I del Reglamento para la Constitución, Adecuación y Funcionamiento de Cooperativas de Ahorro y Crédito, inmerso en el Capítulo III, Título I, Libro 1° de la Recopilación de Normas para Bancos y Entidades Financieras, otorga a este ente regulador atribuciones para emitir instructivos a la Gerencia General, Consejo de Administración y Consejo de Vigilancia, así como recomendaciones a la Asamblea General de Socios de las cooperativas de ahorro y crédito societarias en proceso de adecuación, con el fin de precautelar los intereses de los socios.

El análisis del problema jurídico planteado en el presente caso, se enmarca a la Resolución Administrativa ASFI N° 537/2013 de 30 de agosto de 2013, que establece la posición de la Autoridad de la Supervisión del Sistema Financiero, cuando sostiene: “...la L. N° 3892 de 18 de junio de 2008, modificatoria de la Ley de Bancos y Entidades Financieras N° 1488, dispone la incorporación de las Cooperativas de Ahorro y Crédito Cerradas de Carácter Comunal, al ámbito de supervisión de la ex Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras, actual Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, bajo la denominación de Cooperativas de Ahorro y Crédito Societarias...”.

En ese sentido, el art. 332 de la C.P.E. Plurinacional establece que las entidades financieras estarán reguladas y supervisadas por una institución de regulación de bancos y entidades financieras. Es decir, se establece que por mandato constitucional, las cooperativas de ahorro y crédito abiertas y societarias, al realizar actividades de intermediación financiera, deben estar supervisadas y fiscalizadas por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, lo que concuerda con lo señalado en el art. 95 de la L. N° 1488 de Bancos y Entidades Financieras que no admite supervisión complementaria o concurrente.

Es que, si la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero basada en su normativa inherente a la intermediación financiera, ha concluido en la inviabilidad financiera de la ahora demandante, éste no pudo haber exigido se establezcan las “modificaciones que debería hacer” o “la oportunidad para reparar todas las observaciones mediante un plan integral”, porque simplemente no procede. La Disposición Transitoria Primera de la Ley General de Cooperativas N° 356 de 11 de abril de 2013, no se aplica a las cooperativas de ahorro y crédito societarias, porque el art. 70 de la L. N° 1488 de Bancos y Entidades Financieras es clara al señalar que éstas quedaron incorporadas al ámbito de supervisión de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero. En esta línea el Recurso Jerárquico señala que: “La Cooperativa de Ahorro y Crédito Societaria “El Pauro” Ltda., se encuentra comprendida dentro del ámbito normativo de la L. N° 356 en cuanto a su reconocimiento, funcionamiento y disolución, pues se trata de una ley especial con relación a estas organizaciones y que siendo que esta norma deja sin efecto cualquier norma contraria a las disposiciones de la misma, es de aplicación preferente”.

Sin embargo, el Ente Regulador de la Intermediación Financiera, no ha prescindido en ningún momento del carácter jurídico de la cooperativa que le corresponde, de allí que ha interactuado con la Dirección General de Cooperativas (dependiente del Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social), conforme consta de remitido el Informe ASFI/DSR IV/R-36597/2010 de 16 de abril de 2010 al Director de la misma, a efectos de las acciones correspondientes, en vista de que no demuestra viabilidad financiera que le permita ingresar al proceso de adecuación, así como haber exigido que se observe el art. 101-a) y c) de la Ley General de Sociedades Cooperativas, a los fines sea el órgano de gobierno de la propia Cooperativa la que lleve adelante el proceso de disolución.

En cuanto a la manifestación que hace la Cooperativa de no haber tenido conocimiento alguno respecto a su ingreso o no al proceso de adecuación, por los datos del proceso no es evidente ya que recibe cartas de 03 de noviembre de 2010, 25 de febrero 2011, N° 01/12 de 22 de mayo y asume claramente que se encuentra dentro del proceso de adecuación a la regulación. Además, los documentos emitidos por la Autoridad de Supervisión, especifican claramente que la entidad se encuentra en curso de dicho proceso: Informe ASFI/DSR4/R-36597/2010 de 18 de abril, el punto I Introducción específica que la entidad se encuentra en la Fase I del proceso de adecuación; la Carta ASFI/DSR IV/R-29527/2011 de 16 de marzo, le advierte que la crítica situación financiera, el incumplimiento a disposiciones vigentes y la falta de transparencia de información, pone en riesgo su continuidad en el proceso.

Finalmente, no se ha demostrado en qué consistiría la falta de información acusada, en todo caso, el trámite solicitado por el demandante, cumplió en su procedimiento con todas las exigencias formales establecidas por el Reglamento para la Intervención, Disolución, Liquidación, Clausura y Cierre de Cooperativas de Ahorro y Crédito Societarias sin licencia de funcionamiento, en tanto fueran aplicable al caso, entonces se ha sujetado el mismo al debido proceso de adecuación.

## VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos de la parte demandante carecen de fundamento legal, en consecuencia la Resolución Ministerial Jerárquica MEF/VPSF/URJ-SIREFI No. 005/2014 de 07 de febrero, se ajusta a derecho.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 81 a 85, interpuesta por la Cooperativa de Ahorro y Crédito Societaria "El Pauro" Ltda., en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución Ministerial Jerárquica MEF/VPSF/URJ-SIREFI N° 005/2014 de 7 de febrero.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge von Borries Mendez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



**3**

**Empresa Constructora Río Grande Contratistas Generales S.R.L. c/**

**Gobierno Autónomo Municipal de Oruro**

**Contencioso**

**Distrito: Oruro**

**SENTENCIA**

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa de fs. 95 a 105, interpuesta por la Empresa Constructora Río Grande Contratistas Generales S.R.L., representada legalmente por Marcelo Cortez Gutiérrez, contra el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, representada por su Alcaldesa, Cossío Carolina Pimentel; en la que solicita el cumplimiento de obligación consistente en la efectiva ejecución del Proyecto "Construcción Estación Policial Av. Dehene y Circunvalación", más incremento de intereses por incumplimiento de pago y resarcimiento de daños y perjuicios; proveído de fs. 172 que declara la rebeldía del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro; memorial de apersonamiento y se tenga presente de la Procuraduría General del Estado, representada por Roxana Jeannette Duarte Abdala de fs. 215; memorial de apersonamiento y de cesación de rebeldía de Edgar Rafael Bazán Ortega, en representación del Alcalde Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, fs. 225; decreto de fs. 273 que declara la cesación de la rebeldía y por el estado de la causa dispone autos para sentencia; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. De la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho.

Por la documentación que acompaña, evidencia que la H. Alcaldía Municipal de Oruro (ahora Gobierno Autónomo Municipal de Oruro), por Licitación Pública N° 07/07, convocó a empresas constructoras para la Construcción Estación Policial Av. Dehene y Circunvalación. Que, la Comisión Calificadora mediante Resolución Administrativa de Adjudicación N° 062/07 de 3 de julio de 2007, resolvió adjudicar la obra mencionada a la Empresa Constructora Río Grande Contratistas Generales S.R.L., para cuyo efecto Río Grande, suscribió con la H. Alcaldía Municipal de Oruro la Minuta de Contrato N° 019/07 de 21 de agosto de 2007, para la ejecución de la obra "Construcción Estación Policial Av. Dehene y Circunvalación", obra a ser ejecutada en un plazo de 360 días calendario, por un precio total de Bs 3.117.965.99.

Una vez que se dio la orden, el 17 de septiembre de 2007 se iniciaron los trabajos de ejecución de la obra.

Independientemente de las actividades contempladas en el contrato y en sus posteriores modificaciones, la H. Alcaldía Municipal de Oruro, mediante supervisión y fiscalización, requirieron que Río Grande realice trabajos que no se encontraban señalados en el presupuesto inicial que consistieron en ventanas de aluminio, ventanas metálicas, mampara de madera roble, mástil de tubo galvanizado, rejas de aluminio, acceso freno p/puerta, detalle ornamental, iluminación tipo spots, iluminación c/protectores, iluminación tipo araña 9ª, vidrio catedral, vidrio reflectivo E/aluminio y mural Escudo Policía Nacional. Incremento de trabajos que ascendió a la suma de Bs 82.964.83.

El Acta de Recepción de Provisional de la Obra de 24 de noviembre de 2010, hace constar que en dicho acto se realizaron observaciones en cuanto a la ejecución, que Río Grande subsanó en tiempo prudente, por lo que mediante el Libro de Órdenes se procedió a solicitar la entrega definitiva que se verificó mediante Acta de 23 de enero de 2011, conforme a documentación adjunta. Sin embargo, a pesar

que Río Grande concluyó y entregó la obra en tiempo oportuno, según certificado de cierre y planilla final del proyecto, la H. Alcaldía Municipal de Oruro no pagó el precio por el producto final entregado, por lo que se solicitó el 28 de julio de 2010, por nota dirigida a la Lic. Rossio Carolina Pimentel Flores, representante de la entidad edilicia, el pago por actividades efectivamente realizadas mediante planilla de liquidación final suma que asciende a Bs 304.232.48; debiendo incluirse a éste, la suma de Bs 82.964.83; por lo que el total a pagar es de Bs 387.197.31.

Ante el incumplimiento aludido, la empresa demandante inicia una demanda ordinaria de “cumplimiento de obligación por la efectiva ejecución del proyecto Construcción Estación Policial Av. Dehene y Circunvalación, más incremento de intereses por incumplimiento de pago y resarcimiento de daños y perjuicios”, que se radicó en el Juzgado 5° de Partido en lo Civil de la Capital Oruro.

El 21 de marzo de 2012, la Alcaldesa del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, se apersona al juzgado e interpone excepciones previas como lo es la de incompetencia; excepción que es admitida por el juzgado mediante providencia de 22 de marzo de 2012 y el 02 de octubre de 2012 dicta resolución que declara probada la excepción de incompetencia del órgano jurisdiccional, como efecto de la excepción de arbitraje y conciliación opuesta por el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro; consecuentemente, el suscrito juzgador se inhibe de conocer la presente causa. En su mérito, se anula obrados hasta fs. 89 dejando sin efecto todos los actuados, debiendo la parte actora acudir a la vía llamada por ley a resolver sus controversias y en la forma prevista en el contrato de obra suscrito el 21 de agosto de 2007. De esta resolución, se instaura recurso de apelación. La Sala Civil Primera el 14 de mayo de 2013, emite el A.V. N° 04/2013 que confirma el auto de 2 de octubre de 2012.

## I.2 Fundamentos de la demanda de hecho y de derecho.

Señala que sobre el cumplimiento de obligación, los arts. 450, 519 y 291-I del Cód. Civ., a su turno establecen que: “Hay contrato cuando dos o más personas se ponen de acuerdo para constituir, modificar o extinguir entre sí una relación jurídica”. “El contrato tiene fuerza de ley entre las partes contratante o por las causas autorizadas por la ley” y “El deudor tiene el deber de proporcionar el cumplimiento exacto de la prestación debida”.

Sobre el resarcimiento por incumplimiento del contrato, de igual modo, los arts. 319, 334 y 568-I del Cód. Civ., señalan: “El deudor que no cumple exactamente con la prestación debida está obligado al resarcimiento del daño si no prueba que el incumplimiento o retraso en el cumplimiento es atribuible a imposibilidad de ejecutar la prestación por una causa que no le es imputable”. “El resarcimiento del daño, en razón del incumplimiento o del retraso, comprende la pérdida sufrida por el acreedor y la ganancia de que ha sido privado...”. “En los contratos con prestaciones recíprocas cuando una de las partes incumple por su voluntad la obligación, la parte que ha cumplido puede pedir judicialmente el cumplimiento..., más el resarcimiento del daño...”.

En ese sentido y en aplicación del art. 775 del Cód. Pdto. Civ., que prevé que en los casos en que existiere contención emergente de contratos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo, se presentará la demanda ante la Corte Suprema de Justicia, concluye indicando que en caso de controversias entre una entidad pública con personas particulares respecto a contratos administrativos y siempre que no se traten de conflictos referentes al cuestionamiento de resoluciones administrativas y/o actos administrativos propiamente dichos, y mientras no exista una normativa específica que establezca el tratamiento de los procesos contenciosos entre la Administración Pública y los particulares, debe aplicarse lo dispuesto por el mencionado art. 775 del Código ritual.

Sobre los procesos contenciosos y sobre la competencia del Tribunal Supremo de Justicia, cita los AA.SS. Nos. 399/2012 de 01 de noviembre; 115/2013 de 11 de marzo; 419/2012 de 15 de noviembre; 321/2013 de 20 de junio, de los cuales se infiere que al tratarse de normas de orden público que determinan la jurisdicción y la competencia en la que deben tramitarse asuntos como el de autos, erróneamente conocidos y resueltos por juez incompetente, se vulnera la jurisdicción y competencia que pertenecen al orden público y en el correcto entendimiento, en el caso de autos, su conculcación mereció la nulidad de obrados; que el orden público tiene un límite que está fijado por ley que es el conjunto de condiciones fundamentales de la vida social, instituidas en una comunidad jurídica, las cuales por afectar centralmente a la organización de ésta, no puede ser alterada por la voluntad de los individuos y en la dinamicidad a la que está sujeto el derecho, las nuevas líneas deben ser encausadas hacia la verdadera esencia, corriendo errores que se han repetido por décadas, con la finalidad de que las partes acudan a la vía pertinente para solucionar sus conflictos, en la correcta interpretación del art. 775 del Cód. Pdto. Civ.

En el parág. VI sobre las obligaciones pendientes de pago en el caso concreto, señala que a pesar de que Río Grande ha entregado la obra en tiempo oportuno y dentro del plazo establecido, el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, no realiza el pago de liquidación final que asciende a la suma de 387.197,31, toda vez que se argumenta que la mencionada obra fue adjudicada y ejecutada durante la gestión del Lic. Edgar Bazán Ortega y no así en la gestión de la actual Alcaldesa de Oruro y que ésta no puede correr con un pago de obra que no contrató. Al respecto, dice que se debe recordar que el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, responde a una entidad jurídica la misma que tiene sus representantes, por tanto no es directamente la persona natural con la que se contrata sino con la entidad jurídica que evidentemente tiene un representante.

Finalmente, señala que a pesar de que la obligación se encuentra totalmente respaldada y conciliada con personeros del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, vanos son las solicitudes que realiza de cancelación.

## Petitorio.

En ese contexto, en consideración a que el presente conflicto nace del contrato de obra, producido entre la H. Alcaldía Municipal de Oruro (ahora Gobierno Autónomo Municipal de Oruro) y la Empresa Río Grande S.R.L., para la ejecución de la obra, que a los fines de la presente acción importa la compra de un servicio a cambio de un precio, amparado en lo dispuesto en el art. 636 del Cód. Civ., al haber sido entregado la cosa de forma satisfactoria, acude a la vía contenciosa conforme lo establece el art. 775 del Cód. Pdto. Civ. y demanda el cumplimiento de obligación por la efectiva ejecución del Proyecto “Construcción Estación Policial Av. Dehene y Circunvalación”, más incremento de intereses por incumplimiento de pago y resarcimiento de daños y perjuicios; pide a la autoridad que previos los trámites de rigor,

admite la acción y dicte sentencia declarando probada la demanda y como emergencia de ello disponga que la H. Alcaldía Municipal de Oruro, cumpla la obligación y se procese el pago a favor de la Empresa Constructora Río Grande Contratistas Generales S.R.L., de la suma de Bs 304.232.48; relativo a la Liquidación de Planilla N° 13 del referido proyecto y el precio de las actividades efectivamente realizadas por instrucción de la Supervisión fuera de presupuesto detalladas supra de Bs 82.964.83; debiendo incrementarse a este monto los intereses por incumplimiento de pago, más daños y perjuicios que con esta conducta se ha generado, averiguable la misma en ejecución de sentencia.

#### II. De la contestación a la demanda.

A fs. 225, cursa el memorial de apersonamiento y de cesación de rebeldía de Edgar Rafael Bazán Ortega, en su condición de Alcalde Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro.

A fs. 215 memorial de apersonamiento y se tenga presente, de Roxana Jeannette Duarte Abdala en su condición de Directora General de Asuntos Jurídicos a.i. de la Procuraduría General del Estado, en la que pide se tenga presente que al institución que representa no sustituye el accionar de las Unidades Jurídicas de las entidades públicas, más aun cuando estas son las llamadas por ley a efectuar las acciones judiciales pertinentes.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

##### I.1 Antecedentes de hecho.

La H. Alcaldía Municipal de Oruro (ahora Gobierno Autónomo Municipal de Oruro), por Licitación Pública N° 07/07, convocó a empresas constructoras para la Construcción Estación Policial Av. Dehene y Circunvalación. La Comisión Calificadora mediante Resolución Administrativa de Adjudicación N° 062/07 de 3 de julio de 2007, adjudica la obra mencionada a la Empresa Constructora Río Grande Contratistas Generales S.R.L., para cuyo efecto suscribe con la H. Alcaldía Municipal de Oruro, representada por Edgar Bazán Ortega y José Alfredo Luján Guerra, Alcalde Municipal de Oruro y Oficial Mayor de Desarrollo Económico y Hacienda a.i., respectivamente, la Minuta de Contrato N° 019/07 de 21 de agosto de 2007; objeto ejecución de la obra "Construcción Estación Policial Av. Dehene y Circunvalación"; plazo de 360 días calendario; precio total de Bs 3.117.965.99.

El 17 de septiembre de 2007 se iniciaron los trabajos de ejecución de la obra, una vez que se dio la orden.

La H. Alcaldía Municipal de Oruro, mediante supervisión y fiscalización, requirieron que Río Grande realice trabajos que no se encontraban señalados en el presupuesto inicial que consistieron en ventanas de aluminio, ventanas metálicas, mampara de madera roble, mástil de tubo galvanizado, rejas de aluminio, acceso freno p/puerta, detalle ornamental, iluminación tipo spots, iluminación c/protectores, iluminación tipo araña 9ª, vidrio catedral, vidrio reflectivo E/aluminio y mural Escudo Policía Nacional. Incremento de trabajos que ascendió a la suma de Bs 82.964.83. El 28 de diciembre de 2009, entre las partes se firma dos contratos modificatorios, como consecuencia de ítems incluidos: en el primero, el costo total de la obra alcanza a la suma de 3.487.616.69; se actualiza el plazo vigente por el contrato modificatorio No. 1 a 516 días calendarios y por consiguiente se modifica la fecha de conclusión de la obra. En el segundo, de igual modo, el costo total de la obra alcanza a Bs 3.797.720.57; con incremento de plazo de 117 días calendario y fecha de conclusión del contrato. En ambos contratos, se mantienen firmes los puntos consignados en el contrato originario.

En el acto de recepción provisional de la obra, producida el 24 de noviembre de 2010, se realizaron observaciones en el Acta, en cuanto a la ejecución de la obra, que Río Grande subsanó en tiempo prudente, por lo que mediante el Libro de Órdenes se procedió a solicitar la entrega definitiva que se verificó mediante Acta de 23 de enero de 2011, conforme a documentación adjunta.

Concluida y entregada la obra en tiempo oportuno, según certificado de cierre y planilla final del proyecto, la H. Alcaldía Municipal de Oruro no pagó el precio por el producto final entregado, por lo que se le solicitó el 28 de julio de 2010 lo haga efectivo, por nota dirigida a la Lic. Rossío Carolina Pimentel Flores, Alcaldesa de la entidad edilicia, por actividades efectivamente realizadas mediante planilla de liquidación final que asciende a Bs 304.232,48, debiendo incluirse a éste, la suma de Bs 82.964.83; por lo que el total a pagar es de Bs 387.197.31.

En vista de que la institución demanda habría incumplido su obligación, se inicia una demanda ordinaria de "cumplimiento de obligación por la efectiva ejecución del proyecto Construcción Estación Policial Av. Dehene y Circunvalación, más incremento de intereses por incumplimiento de pago y resarcimiento de daños y perjuicios", demanda que se radicó en el Juzgado 5° de Partido en lo Civil de la Capital Oruro.

El 21 de marzo de 2012, la Alcaldesa del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, se apersona al juzgado e interpone excepciones previas como lo es la de incompetencia; excepción que es admitida por el juzgado mediante providencia de 22 de marzo de 2012 y el 2 de octubre de 2012 dicta resolución que declara probada la excepción de incompetencia del órgano jurisdiccional, como efecto de la excepción de arbitraje y conciliación opuesta por el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro; consecuentemente, el suscrito juzgador se INHIBE de conocer la presente causa. En su mérito, anula obrados hasta fs. 89 dejando sin efecto todos los actuados, debiendo la parte actora acudir a la vía llamada por ley a resolver sus controversias y en la forma prevista en el contrato de obra suscrito el 21 de agosto de 2007.

De la indicada resolución, se instaura recurso de apelación. La Sala Civil Primera el 14 de mayo de 2013, emite el A.V. N° 04/2013 que confirma el auto de 02 de octubre de 2012.

2.- En el desarrollo del proceso contencioso, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 775 y 354-II del Cód. Pdto. Civ.

3.- Concluido el trámite procesal, por decreto de fs. 217, se dispuso autos para sentencia.

#### IV. De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsa de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales que emergen de la relación contractual que existió entre las partes del proceso, se establece que el objeto de controversia en el presente caso, es el de verificar si lo demandado se ajusta a derecho en cuanto al reclamo de pago de lo adeudado más el resarcimiento de daños y perjuicios que ocasiona su incumplimiento.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Inicialmente es necesario que se precise algunos preceptos doctrinales y jurisprudenciales, con relación a la naturaleza del presente proceso. Para el autor Miguel Ángel Bercaitz, citado por Juan Carlos Cassagne, en la obra "Contratos Administrativos": El contrato no es un figura exclusiva del Derecho Privado; que existe también el de Derecho Administrativo con elementos comunes al contrato de derecho privado, pero también diferentes que derivan de su contenido, de su fin, de intereses que les afecta y de su régimen jurídico propio.

Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández en su obra "Curso de Derecho Administrativo Pág. 737, sostienen que a diferencia de lo que ocurre en los contratos civiles", "...en los contratos administrativos las partes se reconocen desiguales, en la medida en que una de ellas representa el interés general, el servicio público, y la otra solamente puede exhibir su propio y particular interés. La presencia del interés público determinará entonces que el contratante de la administración titular del servicio público no esté obligado solamente a cumplir su obligación como lo haría un particular con otro particular, sino que, por extensión, lo esté también a todo lo que sea absolutamente necesario para asegurar el funcionamiento regular y continuo del servicio público, con el cual consiente en colaborar. La administración, por su parte, lo estará igualmente, más allá de lo que es propio del Derecho común, a indemnizar al contratista en caso de que la ampliación de sus obligaciones cause a éste un perjuicio anormal, que no podía razonablemente prever en el momento de contratar".

En ese contexto, este Supremo Tribunal ha caracterizado como elementos generales de todo contrato administrativo: la existencia de un acuerdo de voluntades, la concurrencia de la Administración como una de las partes, la generación de obligaciones entre el contratista y la Administración, el acuerdo de voluntades se forma para la satisfacción de un fin directo o inmediato de carácter público. Los principales rasgos característicos de estas formas contractuales: la primacía de la voluntad de la administración por sobre la voluntad del particular, la cual se manifiesta en las condiciones del contrato, las formas solemnes en el procedimiento de contratación, el predominio de la administración en la etapa de ejecución, que se exterioriza en las denominadas cláusulas exorbitantes, por guardarse prerrogativas propias de los órganos estatales, como son, el poder de control, poder de modificación unilateral del contrato, entre otras, confesión expresa de su papel protector de los intereses públicos.

Juan Carlos Cassagne en su obra "Derecho Administrativo" Tomo I Págs. 118 y 119, en cuanto al régimen exorbitante expresa: "El sistema del derecho administrativo posee, como nota peculiar, una compleja gama de poderes o potestades jurídicas que componen lo que se ha llamado régimen exorbitante, que se determina y modula en los distintos países de un modo diferente, ya que el mismo, en definitiva, es un producto de la categoría histórica que caracteriza al derecho administrativo"... "La denominación de régimen exorbitante se mantiene sólo en un sentido convencional que ya no responde a su significado originario, pues su contenido se integra, además de las prerrogativas de poder público, con las garantías que el ordenamiento jurídico instituye a favor de los particulares para compensar el poder estatal y armonizar los derechos individuales con los intereses públicos que persigue el Estado, cuya concreción, en los casos particulares, está a cargo de la Administración pública. De ese modo, el régimen exorbitante se configura como el sistema propio y típico del derecho administrativo".

Sobre el mismo tema, la jurisprudencia es uniforme y constante cuando sostiene el mismo criterio y para comprender su alcance se podría citar muchos autos supremos, pero que sirva de ejemplo sólo el A.S. N° 264/2014 de 27 de mayo de 2014, cuando expresa: "...De lo expuesto diremos que estamos frente a un contrato administrativo cuando: a) Al menos una de las partes que interviene en su celebración es la Administración Pública (elemento subjetivo); b) cuando el objeto sobre el que versa se encuentra directamente relacionado con la satisfacción de necesidades de carácter público-servicio o interés público- (elemento objetivo).

Nuestro ordenamiento positivo, en el art. 47 de la L. N° 1178, reconoce la naturaleza administrativa de los contratos que suscriben las entidades del Estado sujetas a esa normativa de control, en ese sentido, en su parte final dispone que: "... son contratos administrativos aquellos que se refieren a contratación de obras, provisión de materiales, bienes y servicios y otros de similar naturaleza...".

De acuerdo con el texto legal citado, revisten naturaleza administrativa, por atribución legal, aquellos contratos que tengan por objeto directo: 1) La ejecución de obras; 2) la provisión de materiales, bienes y servicios. Esto no quiere decir que éstos sean los únicos contratos de naturaleza administrativa, pero si son los únicos que expresamente se encuentran calificados como administrativos por la ley, en razón del objeto sobre el que versan, siendo la propia ley la que abre la posibilidad de que existan otros contratos administrativos en razón de su naturaleza, es decir a su directa vinculación con el interés o servicio público.

La diferencia entre el contrato administrativo y el privado, es de trascendental importancia a la hora de delimitar el régimen jurídico que resulte aplicable al negocio a celebrar o en la ejecución del contrato, así como el orden jurisdiccional competente para conocer de las controversias que surjan entre las partes.

Como podemos advertir, la diferencia existente entre el contrato administrativo y el contrato privado, plantea un problema jurídico de mayor importancia, si se tiene en cuenta la existencia de las jurisdicciones contencioso-administrativa y de la jurisdicción ordinaria, pues las controversias emergentes de los contratos administrativos no podrían ser sometidos a la jurisdicción ordinaria -civil-, sino a la jurisdicción especializada contencioso-administrativa."

Al respecto el autor Rafael Bielsa, en la obra citada, señala que: "El conocimiento y decisión de todo litigio sobrevenido en la ejecución (o interpretación controvertida) de los contratos administrativos corresponde a los tribunales con competencia en lo contencioso administrativo. El fundamento y justificación de esta competencia está en el objeto del contrato administrativo, es decir, al grado de interés público que el contrato contiene".

Por otra parte se debe señalar que la Constitución Política de Estado Plurinacional, así como la Ley del Órgano Judicial, reconocen y regulan las jurisdicciones especializadas y dentro de ellas a la jurisdicción contencioso administrativa, desarrollada y regulada por la L. N° 620, al igual que la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990; D.S. N° 181 de 28 de junio de 2009, así también el Código de Procedimiento Civil en su art. 775 dispone: "En todos los casos en que existiere contención emergente de los contratos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo, conforme a las previsiones pertinentes a la Constitución Política del Estado, se presentará la demanda ante la Corte Suprema de Justicia...". Precepto normativo que señalaba la competencia de los contratos administrativos a la Extinta Corte Suprema de Justicia y que actualmente se encuentra regulada por la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 "Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo" que reconoce la jurisdicción especializada, en relación a lo establecido en el art. 179-I de la C.P.E., de manera que corresponde referir a lo que dispone el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, cuyo texto dice: "(Procesos en trámite). Los procesos en curso, archivados y los presentados con anterioridad a la vigencia de la presente Ley, continuarán siendo de competencia de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia y de las Salas Plenas de los Tribunales Departamentales de Justicia, hasta su conclusión, conforme a normativa legal aplicable hasta antes de la promulgación de la presente Ley."

La norma referida crea la jurisdicción especializada contencioso-administrativa regulada como jurisdicción especial, la misma, en sus dos esferas, vale decir en lo contencioso y en lo contencioso-administrativo, corresponde a la competencia de las Salas Especializadas en materia Contenciosa y Contenciosa Administrativa de los Tribunales Departamentales de Justicia y del Tribunal Supremo de Justicia y en cuanto a los recursos de casación conocerá la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Consiguientemente son los Tribunales mencionados, a quienes por ley se les atribuye la competencia para ejercer la jurisdicción contenciosa administrativa, razón que por expreso mandato de la ley deben conocer las causas a que se refieren los arts. 775 y 778 del Cód. Pdto. Civ.; la primera hace referencia a los casos en que exista controversia emergente de los contratos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo, sin embargo esta última previsión, no debe ser interpretada de manera limitativa, en sentido de hacer mención únicamente a los contratos, negociaciones y concesiones del Poder Ejecutivo comprendido sólo en su nivel Central, por el contrario la misma debe ser interpretada en un sentido amplio, pues, como se analizó inicialmente, el contrato de naturaleza administrativa es el parámetro que debe tenerse en cuenta a efectos de habilitar la jurisdicción especializada contencioso-administrativa, concluyendo que habrá contrato administrativo en la esfera de los cuatro Órganos del Estado (Ejecutivo, Legislativo, Judicial y Electoral), entidades públicas con plena autonomía y en si en la esfera de toda entidad estatal sujeta a la L. N° 1178, pues en esos ámbitos del Estado se desarrolla un función administrativa y existe el interés público, que cuando se constituye en el objeto directo de la contratación determina la naturaleza administrativa del contrato.

Lo expuesto permite concluir que en el ámbito de la actual Constitución Política del Estado y de la L. N° 620, la disposición final Tercera de la L. N° 439 de 19 de noviembre de 2013 (Código Procesal Civil), la competencia en lo contencioso-administrativo, corresponde a las Salas Especializadas de los Tribunales Departamentales de Justicia así como a la Sala Especializada del Tribunal Supremo de Justicia y en casación ante la Sala Plena del Máximo Tribunal referido, consiguientemente la competencia para el conocimiento y resolución de todo litigio emergente de la interpretación controvertida y de la ejecución de los contratos administrativos no corresponde a la vía ordinaria civil, puesto que resulta contrario a las reglas de competencia jurisdiccional someter esas controversias a los tribunales ordinarios de materia civil o comercial, lo que encontraría sanción en lo previsto por el art. 122 de la C.P.E. que establece que: "Son nulos los actos de las personas que usurpen funciones que no les competen, así como los actos de las que ejercen jurisdicción o potestad que no emane de la ley".

Dicho criterio ha sido asumido por este Tribunal, conforme a la Constitución Política del Estado, la vasta jurisprudencia y la L. N° 620.

Aclarada la competencia de este Tribunal Supremo de Justicia, corresponde el siguiente análisis para el caso:

En el presente caso, en esa línea, la Sala Civil, Familiar y Comercial Primera del Tribunal Departamental de Justicia de Oruro emite el A.V. N° 94/2013 de 14 de mayo de 2013, que en su parte resolutoria, aunque con diferente fundamentación sustentada por el inferior, confirma el Auto de 2 de octubre del año 2012, que había anulado obrados y dejó sin efecto todo lo obrado y dispuso que la parte actora acuda a la vía llamada por ley a resolver sus controversias.

En ese sentido se tiene que mediante Licitación Pública N° 07/07, la H. Alcaldía Municipal de Oruro, actualmente Gobierno Autónomo Municipal Oruro, convocó a empresas constructoras para la Construcción Estación Policial Av. Dehene y Circunvalación, licitación que fue adjudicada a la Empresa Río Grande Contratistas Generales S.R.L. Posteriormente, ésta ejecutó las obra encomendada en función del contrato administrativo suscrito al efecto. Emergente de la indicada construcción de la obra, según el avance cronológico de la misma, el Gobierno Municipal de Oruro fue cancelando las diferentes planillas de pago de forma regular, habiendo quedado sólo pendiente la Planilla de Pago N° 13 referida al cierre de la obra que alcanza hasta la suma de Bs 304.232.48.

Conforme se evidencia de los datos del proceso la empresa demandante cumple con la carga de la prueba cuando acompaña a su demanda contenciosa el contrato de obra suscrito con la entidad demandada; dos contratos modificatorios del primigenio que sólo incluyen algunos ítems: la Planilla de Avance N° 13 de cierre; Acta de Recepción Provisional de Obra de fs. 34 a 38 en la que se realizaron observaciones en cuanto a la ejecución del proyecto que fueron subsanadas en tiempo prudente, conforme se evidencia mediante el Acta de Recepción Definitiva de Obra de fs. 41 a 43; la carta de 3 de febrero de 2012, en la que la empresa demandante, solicita por la ejecución de obra, el pago de la suma de Bs 304.232.48 y asimismo, el pago adicional de Bs 82.964.83 por trabajos que se ejecutaron a requerimiento del Supervisor de Obras.

Por otro lado de fs. 54 a 58 cursa la Nota D.O.P. SUP N° 3638/2011 de 18 octubre de 2011, emitido por el Director de Obras Públicas y el Supervisor de Obras Públicas del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro referida a la aprobación de Planilla de Avance No. 13 que declara el monto a cancelarse descontando las multas por seis días de retraso, de Bs 304.232.48, se adjunta el Informe Técnico Legal y Financiero de Conclusión del Proyecto que alcanza este mismo monto, expedido por el Supervisor de Obras Públicas, el Director de Obras Públicas y el Asesor Legal de la Oficialía Mayor de Desarrollo Urbano, todos de la H. Alcaldía Municipal de Oruro de 18 de octubre de 2011 contenida en la

Nota D.O.P.SIP. N° 3639/2011 cursante de 59 a 69 de obrados; por otra parte el Fiscal de Obra mediante nota P.U.E.P. N° 157/2011 de 3 de noviembre de 2011 de fs. 70 a 71 da su aprobación y recomienda seguir con el trámite correspondiente para la respectiva cancelación de la Planilla de Avance N° 13, que la reproduce; posteriormente a fs. 72 y de 73 a 74 cursan dos Informes Legales de Conclusión de Proyecto de Construcción; el primero que señala que al estar cumplidos los requisitos que exige el contrato principal y el D.S. N° 27328 de 31 de enero de 2004, ya abrogado, y todo lo que ver convino, se sugiere dar continuidad a la aprobación de cierre o conclusión del proyecto; el segundo que sobre el módulo no ejecutado no corresponde su cancelación. Sobre la construcción de este módulo se evidencio que el anterior Supervisor de Obras Públicas, no emitió ningún momento orden o instrucción de inicio de ejecución, cuando la Empresa consultó vía Libro de Órdenes del 05 de marzo de 2008, la otorgación de planos del módulo de canal pluvial para iniciar obras y porque la Unidad de Saneamiento Básico de la Alcaldía emprendió con un proyecto de ejecución de este canal pluvial.

En ese sentido por la documentación que se hizo referencia cursante de fs. 54 a 84 de obrados, que si bien se encuentra en fotocopia simple, pero de manera reiterativa, constante, demuestra fehacientemente el trabajo efectivo realizado por la empresa demandante en específico con el avance de obra y ejecución de la Planilla N° 13, que calculados los pagos realizado desde el principio de la ejecución de la obra más la aplicación de los días multa impuestas, arrojan la suma total de Bs 304.231.48; que debe cancelar el Gobierno Municipal de Oruro a la empresa demandante, por la ejecución del referido proyecto que a la fecha se encuentra en pleno funcionamiento prestando el servicio para el que fue construido.

Ahora sobre el pago de los supuestos trabajos adicionales en la suma de Bs 82.964.83; supuestamente encargados por el supervisor de obras, no cursa en obrados documentación o actas u otra prueba fehaciente que demuestre el encargo oficial del Gobierno Municipal de Oruro, para la ejecución de dichos trabajos es decir no existe una orden oficial u nota u orden expresa que avale la pretensión del demandante en sentido de que se le habría pedido o encomendado aquellos trabajos adicionales y que por estos se le adeudaría la suma adicional demandada, aspecto que inviabiliza éste pedido, máxime si se infiere que la empresa demandante por la actividad de construcción que permanente que realiza con instituciones públicas y otras, conoce de las exigencias administrativas para la ejecución de aquellos trabajos adicionales, tal es así que en el transcurso de la ejecución de proyecto se suscribieron contratos modificatorios al primigenio donde se incrementaron ítems, aspecto que marca el camino idóneo para la inserción de nuevos trabajos, circunstancia inexistente en el caso que pueda respaldar a un pago adicional por otros trabajos no contemplados en la planilla final de la obra.

Finalmente, la Administración Pública a través de sus instituciones, en este caso, la H. Alcaldía Municipal de Oruro, ahora Gobierno Municipal, tiene los mecanismos administrativos a su alcance para determinar las responsabilidades que puedan emerger de las irregularidades que pudieron o no cometer funcionarios públicos que generaron el no pago por la obra ejecutada, situación de la que de ninguna manera puede ser responsable el que prestó el servicio efectuado en base a los requerimientos de trabajo encargados por el propio Municipio y que no pueden ser desconocidos en su pago, toda vez que por imperio de la Constitución Política del Estado como norma fundamental, no se reconoce servidumbre gratuita alguna, menos por la prestación de trabajo realizado.

#### I. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, demostrada la materialización de la Construcción Estación Policial Av. Dehene y Circunvalación, corresponde que se estime en parte la demanda, en cuanto a la deuda que arroja la misma por la Planilla N° 13, actualizada al momento de su pago, a calcularse desde el Informe Técnico Legal y Financiero de Conclusión del Proyecto de 18 de octubre de 2011, hasta el momento efectivo de su pago.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. N° 439, declara: PROBADA EN PARTE la demanda contenciosa de fs. 95 a 105, interpuesta por la Empresa Constructora Río Grande Contratistas Generales SRL.; en tal mérito, dispone el pago dentro de tercero día de la suma adeudada según la Planilla final de Pago N° 13 de Bs 304.232.48; e IMPROBADA sobre el monto demandado de Bs 82.964.83; por trabajos adicionales, por no haber sido demostrados los mismos en cuanto a su ejecución y la orden de trabajo de los mismos.

Se desestima el pago de daños y perjuicios, al no haber sido demostrados éstos.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Pastor S. Mamani Villca, y el Magistrado Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Jorge von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



4

**Wilfredo Paredes Gremio c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 21 interpuesta por Wilfredo Paredes Gremio, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico RJ AGIT-RJ 0777/2013, pronunciada el 18 de junio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 47 a 51; renuncia a réplica a fs. 74 y decreto de autos para sentencia; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el departamento de Fiscalización del Servicio de Impuestos Nacionales del Alto (SIN del Alto) el 15 de agosto de 2011, notificó a Wilfredo Paredes Gremio con la Orden de Verificación N° 0011OVE00585 de 25 de julio de 2011 modalidad Verificación Débito IVA y su efecto en el IT, correspondiente a los períodos fiscales enero a diciembre de la gestión 2009; estableciendo una deuda tributaria, determinación hecha sobre base presunta de 39.388 UFV's y una multa por omisión de pago de 28.633 UFV's contenida en la R.D. N° 17-0583-12 de 29 de noviembre de 2012.

El 28 de diciembre presentó recurso de alzada, consecuentemente se emite la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0251/2013 confirmando la R.D. N° 17-0583-12 de 29 de noviembre de 2012, por lo que, procedió a interponer Recurso Jerárquico el 22 de abril de 2013, solicitando la revocatoria total de la resolución de alzada y se disponga dejar sin efecto legal la resolución determinativa, autoridad jerárquica que confirma la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Fundamenta señalando que, la resolución de recurso de jerárquico no ha realizado una adecuada consideración sobre la nulidad de la determinación de oficio, por haberse realizado sobre base presunta aspecto que vulnera el principio de congruencia, el debido proceso, seguridad jurídica y derecho de defensa; puesto que el impuesto a las transacciones del IVA e IT vulneran lo establecido por el art. 96 de la L. N° 2492, porque en ninguna parte de la Vista de Cargo establece los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten el reparo establecido en las transacciones referidas, existiendo solo la cuantificación de las mismas y no así de donde emerge el adeudo tributario de las observaciones realizadas y los montos de la base imponible para la cuantificación de las obligaciones tributarias, asimismo, la resolución de recurso jerárquico no realizó una adecuada consideración y evaluación sobre la inexistencia de fundamentos técnicos y legales de la determinación de los impuestos al valor agregado; también manifiesta que la resolución de recurso jerárquico no realizó una adecuada consideración de los hechos de conformidad al art. 4 de la L. N° 843, toda vez que, el hecho generador del IVA se materializa desde el momento en que finaliza la ejecución o prestación o desde la percepción total o parcial del precio, sin embargo, en el proceso de determinación de oficio muchos casos no se ha contemplado la ejecución del servicio y menos se ha percibido pago alguno. Pero de la revisión y valoración de la documental y descargos presentados se establece la inexistencia de servicios los cuales no pueden ser considerados a efecto de la liquidación del IVA e IT, demostrándose que la R.D. N° 17-0583-12 de 29 de noviembre de 2012 es inconsistente e irreal, vulnerándose el principio y derechos mencionados anteriormente, motivando de esta forma la nulidad de la Resolución Determinativa.

Finalmente señala que, para la AGIT no realizó una adecuada consideración y valoración de la prueba ofrecida sobre los errores en la determinación de la base imponible, es decir que, en el trabajo de determinación de oficio, no se tuvo en cuenta el valor de los timbres, formulario de reconocimiento de firmas, caratulas, formularios notariales y al ser estos valores del Estado de Bolivia debieron ser necesariamente considerados y así disminuir los montos considerados para la base imponible, por otra parte indica que, la resolución de recurso jerárquico no realizó una consideración de la multa por omisión de pago, al haberse trabajado sobre datos equivocados, siendo la calificación de la conducta y su sanción arbitraria e injusta, debiendo dejarse sin efecto la calificación de mi conducta como omisión de pago.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0777/2013 de 18 de junio, y se deje sin efecto la R.D. N° 17-0583-12 de 29 de noviembre.

II. De la contestación a la demanda.

Apersonándose al proceso Daney David Valdivia Coria, en su condición de Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, respondiendo negativamente a la demanda con memorial presentado el 21 de abril de 2014, que cursa de fs. 47 a 51 y señala lo siguiente:



Con respecto a la determinación sobre base presunta, el 15 de agosto de 2011 notificó a Wilfredo Paredes Gemio con la Orden de Verificación N° 0110VE00585 relacionados con el débito fiscal IVA e IT de los periodos enero a diciembre de la gestión 2009, otorgándole cinco días para la presentación de la documentación requerida, el contribuyente conforme acta de recepción de documentos, presentó de forma parcial la información requerida, razón por la que, se emitió el Acta de Acciones y Omisiones Inexistencia de Elementos, referente a la falta de presentación del arancel de honorarios profesionales, procedió a la determinación sobre base presunta en función a los hechos y circunstancias que por la vinculación con el hecho generador del contribuyente le permitió establecer la existencia de la cuantía de la obligación como sucedió, emitiendo la Administración Tributaria (AT) Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación por error de registro en el Libro de Venta de la Factura 2527 del mes de julio de 2009.

Posteriormente la AT emitió Informe CITE: SIN/GDEA/DF/VE/INF/813/2012, que establece la deuda tributaria por la gestión 2009 de 167.607 UFV por impuesto omitido en el IVA e IT más accesorios de ley, y la sanción por calificación preliminar de la conducta tipificada como omisión de pago; luego se emitió y notificó la Vista de Cargo N° 29-0075-12 CITE: SIN/GDEA/DF/VE/VC/00060/2012, presentando descargos el sujeto pasivo, habiendo sido evaluados por la AT procediendo a una recalificación de las observaciones, mediante Informe CITE: SIN/GDEA/DF/VE/INF/1512/2012 recalificando la liquidación previa de la deuda tributaria, determinando un total de 67.973 UFV, por concepto de impuesto omitido, accesorios de ley, más multa por incumplimiento de deberes formales, siendo evidente que el sujeto pasivo no presentó toda la documentación solicitada, impidiendo que el ente fiscal cuente con toda la información que permita efectuar su determinación sobre base cierta, por lo que, AT emite la R.D. N° 17-0583-12 que determina sobre base presunta la deuda tributaria del IVA e IT de la gestión 2009, deuda que incluye el impuesto omitido, intereses, sanciones de la conducta por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales que hace un total de 68.521 UFV equivalentes a Bs 122.938.

En cuanto, a la inexistencia de fundamentos técnicos y legales de la determinación del IVA e ITE, se evidencia que la Vista de Cargo N° 29-0075-12 CITE SIN/GDEA/DFVE/VC/00060/2012 en su primera página señala la relación de hechos la cual inicia con la notificación con la Orden de Verificación N° 00110E00585, detallando el alcance, periodos a fiscalizar; la documentación requerida mediante Form. 4003 N° 00103176; la presentación de la documentación, la ampliación de plazo; la emisión de Acta de Contravenciones Tributarias para luego referirse a los actos, datos, elementos y valoraciones, la verificación a las declaraciones juradas del IVA e IT de los periodos fiscalizados, a la información obtenida en el proceso de verificación haciendo referencia a la proporcionada por el contribuyente, el Consejo de la Judicatura del Poder Judicial, la Gerencia de Fiscalización e información del Sistema Integrado de Recaudación para la AT, estableciendo los ingresos percibidos y no declarados por el contribuyente detallados en el cuadro denominado Ingresos no declarados según el Consejo de la Judicatura y Facturas Periodos enero a diciembre de 2009, el cual detallaba la cantidad de actuaciones realizadas por el contribuyente, motivo por el que, se procedió a la determinación del IVA e IT, señalando las disposiciones legales y los impuestos omitidos; aclarando que la determinación se efectuó sobre base presunta, teniendo en cuenta los hechos, los actos, elementos y valoraciones de la vista de cargo señalada como parte de los Vistos y Considerando de la misma, detallando la valoración realizada a los descargos presentados por el contribuyente, disposiciones legales, resultados de examen, reformulación de los ingresos no declarados, determinación de los impuestos IVA e IT; Incumplimiento a deberes formales, deuda tributaria, no obstante, existiendo certeza que tanto la Vista de Cargo contiene los requisitos establecidos por el art. 96 de la L. N° 2492 que sustentaron la Resolución Determinativa, no siendo evidentes los argumentos de vulneración a la norma citada expuestos por el sujeto pasivo.

Referente a la valoración de la prueba de descargo contra la Vista de Cargo N° 29-0075-12 CITE SIN/GDEA/DFVE/VC/00060/2012, presentada por el sujeto pasivo mediante memorial de 21 de septiembre de 2012, fue objeto de análisis y valoración conforme se aprecia en los papeles de trabajo elaborados por la AT, consignando la valoración efectuada de los descargos expresando en cuadros la valoración de los mismos con la información proporcionada por el Consejo de la Judicatura, aspecto que demuestra que el ente fiscal efectuó una valoración considerando los argumentos del sujeto pasivo, las disposiciones legales y la información obtenida por el Consejo de la Judicatura, motivo por el que, el SIN procedió a la reformulación de los ingresos del contribuyente y al recalcule de la deuda tributaria.

Respecto a los errores en la determinación de la base imponible, al haberse considerado dentro del servicio monto sobrevaluado, sin considerar la compra de valores, la R.D. N° 17-0583-12 de 29 de noviembre aclaro que el art. 5 de la L. N° 843 prevé que la base imponible del IVA es dada por el precio neto de venta, por cuanto la AT determinó la base imponible en base a las facturas proporcionadas por el contribuyente y otras proporcionadas por los Notarios de Fe Pública de la ciudad de El Alto y aranceles de la ciudad de Cochabamba aprobado el 2008 para el cálculo de la deuda tributaria, sin embargo, de las notas fiscales emitidas por el sujeto pasivo se evidencia que las mismas solamente hacen referencia a los servicios prestados y no incluye cargos por timbres, formularios, caratulas notariales y otros, no adecuándose a lo dispuesto por el art. 5 de la L. N° 843.

Por último manifiesta, que confirme a los antecedentes expuestos la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0251/2013, no dio lugar a la nulidad de obrados en el proceso de determinación ante la inexistencia de los vicios denunciados por el sujeto pasivo, habiendo aplicado la AT correctamente la determinación del IVA e IT sobre base presunta, cumpliendo la Vista de Cargo N° 29-0075-12 CITE SIN/GDEA/DFVE/VC/00060/2012 y la R.D. N° 17-0583-12 de 29 de noviembre con los requisitos previstos en los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492, motivo por el cual la instancia de alzada estableció la existencia de adeudos tributarios.

#### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando emitir sentencia declarando improbadamente la demanda contencioso administrativa, por consiguiente, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0777/2013 de 18 de junio emitida por la AGIT.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Que el 15 de agosto de 2011, la AT notificó a Wilfredo Paredes Gemio con la Orden de Verificación N° 0011OVE00585 modalidad Verificación Débito IVA y su efecto en el IT, con alcance en la verificación de todos los hechos y/o elementos relacionados con el débito fiscal IVA y el efecto respectivo en el IT; correspondiente a los períodos fiscales enero a diciembre de la gestión 2009; requiriendo la presentación de la documentación detallada en el Requerimiento N° 00103176, otorgando cinco días hábiles al sujeto pasivo para su presentación, quien mediante memorial solicitó prórroga de 15 días para la presentación de la documentación requerida; a lo que la AT el 31 de agosto de 2011 notificó en secretaría el Proveído N° 24-3156-11 de 29 de agosto, por el cual se le otorgó tres días para la presentación de dicha documentación. El 5 de septiembre de 2011, el sujeto pasivo según Acta de Recepción de Documentos, entregó a la AT Declaraciones Juradas Form.200 y Form. 400; Libro de Ventas IVA; Notas Fiscales del Débito Fiscal; CD de los trabajos realizados; Poderes Notariales; Escrituras Públicas; Reconocimientos de Firmas; Cartas Notariales; Certificados Notariales y otros de cuyo análisis y valoración emitió el 08 de agosto de 2012, la AT Acta de Acciones u Omisiones Inexistencia de Elementos, señalando la falta de entrega del arancel de honorarios, refiriendo en sus observaciones que el contribuyente afirma no tener una tabla de precios de los servicios prestados.

En consecuencia, la AT labró el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 37314 el 09 de agosto de 2012, por el incumplimiento al deber formal de registro en el Libro de Ventas del IVA de la Factura N° 2527 de 03 de julio de 2009 de acuerdo a lo establecido en norma específica del período fiscal julio de 2009, determinando una multa preliminar de 500, UFV de conformidad al Su num. 3-2 del anexo consolidado A de la RND N° 1 0037-07, en la misma fecha, también emitió el Informe CITE: SIN/GOEAIOLFNEIINF/813/2012, el cual concluye que por la información proporcionada por el propio contribuyente, se ha determinado la deuda tributaria a favor del fisco por la gestión 2009 de 167.607 UFV por impuesto omitido, más accesorios de ley y la sanción por la calificación preliminar de la conducta tipificada como omisión de pago conforme establecen los arts.160.3 y 165 de la L. N° 2492, sancionándose por dicha conducta con el 100% del tributo omitido actualizado, importe que incluye también la multa por incumplimiento al deber formal (MIOF), recomendando emitir la Vista de Cargo, notificando la AT el 23 de agosto de 2012, al sujeto pasivo con la Vista Cargo N° 29-0075-12 CITE: SIN/GDEAIOLFNEIINF/1512/2012 de 09 agosto, estableciendo un tributo omitido de 58.356 UFV por el IVA y de 13.465 UFV por el IT de los períodos fiscales enero a diciembre de 2009, más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, además de la multa por incumplimiento de deberes formales en la suma de 500 UFV otorgando al contribuyente el plazo de 30 días para presentar descargos.

Que el 21 de septiembre de 2012, el sujeto pasivo mediante memorial presenta descargos observando la determinación realizada sobre base presunta; la falta de existencia de fundamentos técnicos y legales de la determinación del IVA e IT; inadecuada consideración de los hechos generadores y algunos que jamás se configuraron; existencia de errores en la determinación de base imponible al considerarse montos sobrevaluados sin considerar la compra de valores; y la improcedencia de la multa omisión de pago, motivo por el cual el 16 de noviembre de 2012, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GDEAIOLFNEIINF/1512/2012, donde considerando los descargos presentados procedió a una reclasificación de las observaciones reformulando la liquidación previa de la deuda tributaria, la misma que asciende a un total de 8s 121.775.- equivalente a 67.973 UFV, por concepto de impuesto omitido, accesorios de Ley correspondiente de enero a diciembre de la gestión 2009, más la multa por incumplimiento a deberes formales de 500 UFV; recomendando la remisión de antecedentes administrativos al Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva.

Posteriormente la AT el 10 de diciembre de 2012 notificó a Wilfredo Paredes Gemio con la R.D. N° 17-0583-12 de 29 de noviembre, que determino el importe total de 68.521 UFV equivalentes a Bs 122.938, importe que incluye el impuesto omitido por el IVA e IT, intereses, sanción de conducta por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales, ante la Resolución Determinativa citada el contribuyente interpuso recurso de alzada, emitiendo el 01 de abril la Autoridad Regional Impugnación Tributaria la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LP/RA 0251 desestimando la nulidad de obrados en el proceso de determinación, consecuentemente, interpuso recurso jerárquico contra la resolución de alzada, la cual fue resuelta por la AGIT el 18 de junio de 2013 mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0777 la cual confirma la Resolución de Alzada.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la controversia radica en determinar si la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la resolución de recurso jerárquico vulnerando el principio de congruencia, debido proceso, seguridad jurídica y derecho a la defensa al no considerar lo siguiente:

La nulidad de la determinación de oficio, al haberse realizado sobre la base presunta el trabajo de fiscalización en la vista de cargo.

Que la vista de cargo no cumple los requisitos establecidos por el art. 96 de la L. N° 2492 al fundamentar el reparo establecido del IVA e IT sin existir el origen de los adeudos tributarios de las observaciones realizadas para la cuantificación de las obligaciones tributarias, sin considerar la inexistencia de fundamentos técnicos y legales.

La prueba ofrecida por el sujeto pasivo para determinar los errores del trabajo de determinación para la base imponible.

Los hechos generadores y algunos hechos que no se configuraron y que fueron recurridos.

Si se establecieron precios de valores judiciales equivocados.

La existencia de errores en la determinación de la base imponible, al haberse considerado dentro del servicio monto sobrevaluados, sin considerar la compra de valores.

Si se consideró que existía improcedencia de la multa por omisión de pago.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Primeramente es necesario establecer que, el procedimiento Contencioso Administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente con el proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiera ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado". Que establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocido la competencia de este Tribunal Supremo de Justicia, en su Sala Plena, para la resolución de las controversias, pasamos a analizar y resolver la misma.

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

A).- Con respecto a la determinación sobre base presunta, el sujeto pasivo manifiesta que la Resolución de Recurso Jerárquico no efectuó una adecuada consideración sobre la nulidad de la determinación de oficio, puesto que el SIN no ha cumplido con los requisitos exigidos para determinar la base imponible al usar el método sobre base presunta, existiendo un vicio procesal en la Resolución Determinativa, la cual debería considerar esta observación; añade que en dicho acto debió existir una adecuación y relación entre la parte dispositiva y los términos en que las partes han formulado sus pretensiones y peticiones, aspecto que no consideró la resolución de alzada; por lo que de acuerdo con el art. 36-II de la L. N° 2341 (LPA), aplicable supletoriamente en virtud al art. 201 del CTB, tenía la obligación de pronunciarse sobre todos los puntos descargados y observados por el contribuyente, mediante una argumentación que desvirtúe los agravios expuestos; en este sentido cita los num. 2 y 7 del art. 68 del Cód. Trib.; señalando que la resolución determinativa ha vulnerado el principio de congruencia, el debido proceso, la seguridad jurídica y el derecho a la defensa.

Sin embargo, la documentación presentada por el contribuyente fue incompleta y en mérito al art. 43-II de la L. N° 2492, la AT se vio obligada a solicitar información a otros profesionales que tienen vinculación con su actividad, realizando cruce de información con la declarada por el sujeto pasivo al Consejo de la Magistratura y al SIN, en aplicación del art. 45 de la citada disposición, permitiendo deducir la existencia y cuantía de la obligación tributaria al existir imposibilidad de conocer con certeza las operaciones del contribuyente, por lo que, no existiría vulneración a derecho alguno.

Por cuanto, el art. 42 de la L. N° 2492 dispone que la base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud obtenida de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar; en este sentido, el art. 43 de la misma ley, establece cuáles son los métodos que se deben aplicar para efectuar la determinación de la base imponible, es decir, sobre base cierta y sobre base presunta; sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e información que permiten conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo; y sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permiten deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el art. 44 de la L. N° 2492.

Ahora bien, de la revisión de antecedentes administrativos, se evidencia que la AT, el 15 de agosto de 2011, notificó al sujeto pasivo Wilfredo Paredes Gemio con la Orden de Verificación N° 0110VE00585 relacionados con el débito fiscal IVA y el efecto en el IT de los períodos enero a diciembre de 2009, otorgándole cinco días para la presentación de la documentación requerida, solicitando al SIN ampliación de plazo para la presentación de la documentación, otorgándole la AT el plazo adicional de tres días; el contribuyente conforme a acta de recepción de documentos, presentó de forma parcial la información requerida; motivo por el cual se emitió el Acta de Acciones y Omisiones Inexistencia de Elementos, que refiere a la falta de presentación del arancel de honorarios profesionales, de igual manera, la AT emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación por error de registro en el Libro de Ventas de la Factura 2527 del mes julio de 2009; posteriormente la AT emite y notifica la Vista de Cargo N° 29-0075-12 CITE: SIN/GDEAIOFNENC/00060/2012 contra la que fueron presentados descargos, los que fueron evaluados por la AT en el Informe CITE: SIN/GDEAIOFNE/INF/1512/2012, procediendo a una reclasificación de las observaciones reformulando la liquidación previa de la deuda tributaria, determinando un total de 67.973 UFV, por concepto de impuesto omitido, accesorios de ley, más la multa por incumplimiento a deberes formales; finalmente la AT emite la R.D. N° 17-0583-12 que determina sobre base presunta la deuda tributaria del IVA e IT de la gestión 2009, en cumplimiento del art. 43-II de la L. N° 2492, deuda que incluye el impuesto omitido intereses, sanción de la conducta por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales que hace un total de 68.521 UFV equivalentes a 8s122.938.

En ese entendido, el contribuyente en su recurso de alzada, observa la determinación efectuada por el SIN sobre base presunta, señalando que la misma procede cuando la AT requiera la información, y no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el contribuyente, manifestando haber presentado toda la documentación a la comisión fiscalizadora, por lo que, no correspondía aplicar sobre base presunta el trabajo de fiscalización; pero que la Resolución Determinativa no consideró dicha observación, sin embargo, mediante Requerimiento N° 103176 (F-4003), la AT solicitó al contribuyente los Honorarios Profesionales y/o aranceles por Servicios Notariales Prestados Actividades Jurídicas pero no presentó lo requerido, motivo por lo cual la verificación se efectuó sobre base presunta en cumplimiento al art. 43-II de la L. N° 2492 que indica: "en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el art. 44-2 de la misma ley que indica: "Que no presente declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo..." y art. 45.2 que indica: "Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imposables en su real magnitud" de la L. N° 2492 Cód. Trib.

En consecuencia, en el presente caso, es evidente que el sujeto pasivo adjuntó la documentación requerida por el SIN pero menos el arancel de honorarios, no obstante, observó la información y documentación proporcionada por el propio contribuyente, terceras personas Notarios de Fe Pública y el detalle de servicios profesionales remitidos al Consejo de la Judicatura quien evidenció ingresos no declarados a favor del fisco, habiendo registrado el sujeto pasivo en la gestión 2009, 6.648 casos de servicios notariales y la cantidad de casos facturados 249, presentados e informados ante el Poder Judicial, es decir, la AT realizó el cruce de la información declarada por el contribuyente ante el SIN y la declarada por el mismo ante el Consejo de la Judicatura, facultando a la AT a realizar el procedimiento de determinación de adeudos sobre base presunta aplicando elementos que indirectamente acrediten la existencia de ingresos, ventas, etc., antecedentes que se enmarcan a lo previsto por los arts. 43 y 45 del Cód. Trib., habiendo utilizado el SIN hechos y circunstancias que por su vinculación en los servicios prestados de otros Notarios de Fe Pública permitieron deducir la existencia y cuantía de la obligación, por cuanto, se concluye, que la AT aplicó correctamente la determinación del IVA e IT sobre base presunta, considerando la información del propio contribuyente y de terceras personas que permitieron deducir la existencia y cuantía de la obligación tributaria, al haber advertido situaciones que imposibilitaron el conocimiento cierto de las operaciones del contribuyente.

En ese contexto, el cotejo al Requerimiento Form: 4003 N° 103176, se evidencia que el SIN requirió al sujeto pasivo la presentación del Arancel de Honorarios Profesionales conforme consta a fs. 3 de Anexo N° 2 de los antecedentes administrativos, el mismo que no fue presentado conforme se verifica en el "acta de recepción de documentos" y "Acta de Acciones u Omisiones Inexistencia de Elementos" cursa a fs. 12 y 13 de Anexo N° 2 de los antecedentes administrativos, siendo evidente que el sujeto pasivo no presentó toda la documentación requerida, impidiendo que el ente fiscal cuente con toda la información que permita efectuar su determinación sobre base cierta conforme establece el art. 43-II de la L. N° 2492, la AT procedió a la determinación sobre base presunta en función a los hechos y circunstancias que por su vinculación con el hecho generador del contribuyente le permitió establecer la existencia y cuantía de la obligación como sucedió; en consecuencia, al referir el contribuyente ahora demandante que el SIN no ha cumplido con los requisitos exigidos para la determinación de la base imponible en su resolución determinativa y que la instancia de alzada no efectuó una adecuada consideración resultan incorrectos, no existiendo los vicios denunciados por el sujeto pasivo en su demanda con respecto a la vulneración al principio de congruencia, debido proceso, seguridad jurídica y el derecho a la defensa; por lo que corresponde desestimar dichos argumentos.

B).- Respecto a la inexistencia de fundamentos técnicos y legales de la determinación del IVA e IT; el demandante refiere que ha observado que la vista de cargo debía contener los hechos, los actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, existiendo únicamente la cuantificación de la misma y una cita de hechos y normas, pero no de donde emerge el adeudo tributario, de las observaciones realizadas y los montos de la base imponible para la cuantificación, actuación viciada de nulidad, agregando que al no existir los fundamentos técnicos y legales para la determinación del IVA e IT sobre base presunta y sin realizar un adecuado justificativo sobre el origen de los mismos y la base imponible, se ha vulnerado lo establecido en el art. 96 de la L. N° 2492, empero, dicha norma establece que: "la vista de cargo contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado; la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo".

En este sentido de la lectura de la Vista de Cargo CITE: SINIGDEAIDFNEIVCIOO6012012 y R.D. N° 17-0583-12 de 29 de noviembre se evidencia que se detallaron los hechos, antecedentes, la sanción preliminarmente de la conducta, la reducción de sanciones, disposiciones legales; resultados de examen; reformulación de los ingresos no declarados; determinación de los Impuestos IVA e IT; Incumplimiento a deberes formales y deuda tributaria; aspectos que denotan la fundamentación técnica y legal, toda vez que, la AT expuso todos los datos y elementos que tenía para desvirtuar la observación del sujeto pasivo, mediante información proporcionada por el Consejo de la Judicatura, es decir, de los datos de los servicios notariales prestados, fijándose la base imponible sobre base presunta, teniendo como parámetros índices, datos y elementos que permitieron cuantificar la obligación tributaria y la liquidación de la deuda tributaria, de acuerdo al reporte del SIRAT, información presentada por el contribuyente e información de terceros, se pudo verificar ingresos percibidos y no declarados en los periodos fiscales enero a diciembre de 2009, cuyos antecedentes hacen evidente que se dio cumplimiento a los requisitos previstos por el art. 96 de la L. N° 2492, no sólo realizando un detalle de las normas aplicables, sino de los hechos, antecedentes que dieron origen a la observación, actuación que es preliminar, otorgando 30 días para que el contribuyente desvirtuó la pretensión inicial del SIN en aplicación del art. 98 de la L. N° 2492, garantizando de esta manera la AT su derecho a la defensa del sujeto pasivo, ahora demandante, habiendo ambas actuaciones dado cumplimiento con los requisitos previstos en los arts. 96 y 99 de la norma citada, no inexistiendo vicios de nulidad por incumplimiento de la normativa referida.

C).- Respecto a la valoración de la prueba de descargo presentada por el sujeto pasivo, quien cita el art. 4 de la L. N° 843, expresando que la resolución de alzada no ha realizado una adecuada consideración de los hechos generadores ni de algunos que jamás se configuraron y que fueron expresamente recurridos; y que en muchos casos no se ha completado el ejecución del servicio y menos se percibido pago alguno; por lo cual el trabajo de determinación que concluyó con la resolución determinativa es inconsistente e irreal, encontrándose viciado de nulidad, situación que vulnera el principio de congruencia, el debido proceso, la seguridad y derecho a la defensa; aspectos que motivan la nulidad de la resolución de alzada, hasta que esa instancia se pronuncie expresamente en cumplimiento al principio de congruencia sobre la falta de valoración de la prueba, señalando que no se tuvo en cuenta el valor o precio de los correspondientes timbres, formulario de reconocimiento de firmas, carátulas, formularios notariales; los que debieron ser considerados para disminuir los importes al momento de emitirse la resolución determinativa; aspecto que observó en su Recurso de Alzada, solicitando se valore esta prueba para establecer que no corresponde el monto establecido, además agrega que, no se ha realizado una consideración sobre la improcedencia de la multa por omisión de pago, manifestando que no existen obligaciones tributarias pendientes motivo por el cual tampoco existen contravenciones tributarias.

Consecuentemente, de la compulsión de los antecedentes de hecho, el trabajo de la AT se efectuó con la información cruzada obtenida del Consejo de la Judicatura y otros, utilizando las facturas emitidas por el contribuyente e información de otros Notarios de Fe Pública, toda vez que, el sujeto pasivo rehusó dar esa información; facturación por el servicio notarial hasta por el costo de los valores judiciales tal como dispone el art. 5 de la L. N° 843 (TO), por lo cual el costo de los valores judiciales no se encuentran incluidos en el arancel notarial; manifestando el contribuyente que por dicho aspecto cuando fue notificado con la Vista de Cargo no pagó el adeudo tributario, acción que configura la contravención de omisión de pago, ratificada en la resolución determinativa.

D).- Respecto al argumento de que no se consideraron los hechos generadores y algunos no se configuraron en la resolución de recurso jerárquico y resolución de recurso de alzada; se evidencia a fs. 67 a 69 del anexo N° 2 de los antecedentes administrativos que la resolución del recurso de alzada análisis y valoración de la prueba ofrecida, hecho que observo en la determinación del IVA e IT en el acto administrativo impugnada, la valoración y análisis realizado; concluyendo que la AT si consideró las mismas y dio estricto cumplimiento al principio de legalidad y debido proceso, expresando que, al no haberse perfeccionado el servicio prestado por el contribuyente, porque las escrituras públicas, reconocimiento de firmas, etc., no fueron concretizadas, es decir que, no se perfeccionó el hecho generador del IVA, en cuanto a los hechos generadores no configurados; habiendo sido objeto de análisis y valoración los hechos generadores conforme se aprecia en los papeles de trabajo elaborados por la AT en los cuales se detallan los casos remitidos al Consejo de la Judicatura contra los descargos proporcionados por el contribuyente, por cuanto, la R.D. N° 17-0583-12, consigna la valoración efectuada de los citados descargos expresando en cuadros la valoración de los mismos con la información proporcionada por el Consejo de la Judicatura como consta en el Anexo N° 2 citado; aspecto que demuestra que el ente fiscal efectuó una valoración considerando los argumentos del contribuyente, las disposiciones legales y la información obtenida de Consejo de la Judicatura, actuación que dio lugar a la reformulación de los ingresos del sujeto pasivo y al recalcular de la deuda tributaria del SIN, además, el demandante no proporcionó mayores elementos que permitan verificar a qué tipo de servicio se refiere el trámite, la fecha, documento, descargo, interesado y otra información que permita verificar lo aseverado; en consecuencia, el sujeto pasivo tenía la carga de la prueba ante la AT, por lo que sus argumentos que refieren a una determinación inconsistente e irreal no son evidentes, correspondiendo desestimar la vulneración de los principios de congruencia, debido proceso y derecho a la defensa invocados.

E).- Respecto al argumento que se establecieron precios de valores judiciales equivocados, no se tomaron en cuenta el valor de los timbres, formularios, caratulas notariales, los mismos que debieron disminuirse de los montos al momento de emitirse la resolución determinativa; conforme a la Circular DD-CJ-020J03 de 28 de julio de 2003, emitida por el Consejo de la Judicatura del Distrito de La Paz, se dispuso que las facturas del servicio prestado como Notario de Fe Pública, sólo abarcan el servicio notarial, más no el costo de los valores judiciales; lo que indica que la observación de la parte demandante respecto a que estos valores judiciales deberían ser descontados del precio total, no se adecua a lo previsto en el art. 5 de la L. N° 843.

F).- Respecto a la existencia de errores en la determinación de la base imponible, al haberse considerado dentro del servicio monto sobrevalorados, sin considerar la compra de valores, el art. 5 de la L. N° 843, prevé que la base imponible del IVA esa dada por el precio neto de venta; razón por el cual determinó la base imponible en base a las facturas proporcionadas por el contribuyente y otras proporcionadas por los Notarios de Fe Pública de la ciudad de El Alto y aranceles de la ciudad de Cochabamba aprobado el 2008 para el cálculo de la deuda tributaria cursante de fs. 46 a 200 de Anexo N° 2 de los antecedentes administrativos, por lo que, el demandante solamente hace referencia a los servicios prestados y no incluye cargos por timbres, formularios, carátulas notariales y otros, no teniendo ningún sustento legal los argumentos expuestos, ni se adecuan a la disposiciones emanadas por el Consejo de la Judicatura y el citado art. 5 de la L. N° 843.

G).- Respecto a que no se ha realizado una consideración sobre la improcedencia de la multa por omisión de pago; se evidencia que la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZJRA 0251/2013, desestimo la nulidad de obrados en el proceso de determinación ante la inexistencia de los vicios denunciados como agravios por el demandante, toda vez que, la AT aplicó correctamente la determinación del VA e IT sobre base presunta; verificando que las actuaciones de la vista de cargo y resolución determinativa cumplen con los requisitos previstos en los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492; actuaciones que refieren la existencia de ingresos no declarados, impuestos omitidos por el IVA e IT más sus accesorios de Ley; motivo por el cual la instancia de alzada estableció la existencia de adeudos tributarios, cuya sanción conforme a las previsiones de los arts. 160 y 165 de la L. N° 2492, se constituye en una contravención tributaria como es la omisión de pago, no correspondiendo el argumento de la improcedencia de la multa por omisión de pago.

#### Conclusión.

En conclusión, la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0777/2013 de 18 de junio, interpretó y aplicó correctamente por derechos, principios y garantías constitucionales y el art. 96 del CTB por lo que, la comisión fiscalizadora, la AT, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria fueron emitidas en cumplimiento de las disposiciones legal citadas, y por consiguiente, en cumplimiento a la Ley fundamental.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 21 de obrados, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0777/2013 de 18 de junio, dictada por la AGIT, y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0251/2013 de 1 de abril.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



5

**Empresa "ESTRELLA MARINA" c/ Ministerio de Defensa**

**Contencioso**

**Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de fs. de 30 a 31, interpuesta por la Empresa "ESTRELLA MARINA" representada legalmente por Marco Antonio Lucano Corrales, solicitando el cumplimiento del Contrato Administrativo de adquisición de bienes MD-DAJ-UAJ.N°24/2013 de 30 de septiembre, suscrito con el Ministerio de Defensa, la contestación de fs. 81 a 85 vta.; los antecedentes del proceso y el Contrato Administrativo de Adquisición de Bienes MD-DGAJ-UAJ N° 24/2013, Contrato Modificatorio MD-DGAJ-AUJ N° 01/2014.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Empresa Estrella Marina se adjudicó el Contrato Administrativo de Adquisición de Bienes MD-DGAJ-UAJ. N° 24/2013, previos los requisitos cumplidos en el proceso de Licitación Pública CUCE 13-0020-00394056-1-1 con código interno N° LP 08/03 para la provisión de 5.000 juegos de uniforme (blusa, pantalón y Kepi), los cuales debían ser entregados en el plazo de 80 días calendario, cuyo plazo fue modificado por el Contrato Modificatorio MD-DGAJ-AUJ N° 01/2014 el que expresa: "Se modifica el plazo de adquisición de los bienes, establecido en la Cláusula Cuarta del Contrato Administrativo de Adquisición de Bienes MD-DGAJ-UAJ. N° 24/2013, en diez días adicionales; plazo que se computara a partir del 13 de enero de 2014", es decir, hasta el 12 de abril de 2014, asimismo, indica que el plazo de adquisición de bienes, podrá ser ampliado cuando "b) Por demora en el pago de bienes entregados", dándole a la Empresa la posibilidad de realizar dos entregas parciales; disponiendo en su Cláusula Vigésima Segunda que señala el monto del presente contrato, corresponde a Bs 236.000.- que será pagado por la entidad a favor del proveedor, con entregas parciales de los bienes objeto del contrato", al respecto manifiesta que de la prueba adjunta se evidencia que existen entregas parciales del 17 de febrero, 10 de marzo, 27 de abril, 5 de mayo y 12 de mayo todos de la gestión 2014, no existiendo hasta la fecha pago alguno por el Ministerio de Defensa, incumpliendo de esta forma lo establecido en el contrato y la ampliación tacita de entrega de bienes, razón por la cual, conforme las Clausulas citadas con la intención de cumplir la parte que le corresponde a la Empresa "Estrella Marina" y no causar daño al Estado, el 19 de mayo de 2014, de forma escrita el proveedor comunicó que se realizaría la entrega total del juego de uniformes el 23 de mayo de 2014, habiendo dado cumplimiento que se acredita por el acta de entrega y recepción adjunta a la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que el abogado Adrián Santiago Aruni Humerez, funcionario del Ministerio de Defensa convocó al representante de la Empresa Estrella Marina a su oficina el 21 de mayo de 2014, y le entrego el oficio MD-SD-DGAJ-UAJ N° 1992/2014, reasegurando que ponía en su conocimiento la Resolución del Contrato, habiendo preguntado el representante en reiteradas oportunidades si solo era un aviso para que presente algún justificativo, respondiéndole que tenía hasta diez días para responder, pero que no significaba ninguna resolución de contrato, puesto que el procedimiento exigía que previamente debería comunicarse la intención de resolución, ante el desconocimiento de las normas de Derecho y la buena fe recepcionó la nota en las oficinas de la Dirección Jurídica del Ministerio de Defensa.

Posteriormente, el 29 de mayo de 2014, la Empresa recibió una nota del Banco Bisa, comunicándole que el Ministerio de Defensa habría solicitado la ejecución de la boleta de garantía por el incumplimiento de contrato, siendo que la empresa cumplió con el contrato no corresponde dicha solicitud, a tal efecto se contrató asesoramiento legal para asumir defensa, por lo que se hizo conocer de forma escrita al Ministro de Defensa el mismo día, que no procede la Resolución de Contrato concluido, al contrario el cierre del contrato suscrito y hacer las observaciones que cada parte creyere conveniente; por otra parte, el Banco Bisa, hace conocer la excepción de pago documentado por el cumplimiento de contrato, dejando en suspenso la solicitud de ejecución de boleta de garantía.

En consecuencia, la Empresa es convocada a las oficinas del Ministerio de Defensa a objeto de recoger la respuesta a la solicitud de cierre del Contrato, comunicándole mediante carta notariada, notificada y recibida el 21 de mayo de 2014 "la resolución del contrato...", sin mencionar sobre el cierre del contrato, tampoco sobre el pago del trabajo entregado, además de ejecutar y cobrar la boleta de garantía de cumplimiento, se pretendió entregar un cheque por la suma de Bs 110.000.- pero con factura por Bs 150.000.- vale decir que, además de haber

trabajado gratis para el Ministerio de Defensa, la Empresa debe pagar por haber entregado los bienes sin causar daño al Estado, y encubrir enriquecimiento ilícito al solicitar el Ministerio factura por una suma superior a la que se pretende entregar.

### I.3. Petitorio.

Por lo que demanda en sujeción a la Cláusula Vigésima del Contrato Administrativo de Adquisición de Bienes MD-DGAJ-UAJ. N° 24/2013, art. 179-I de la C.P.E., y el art. 4-I-3 de la L.Ó.J. y art. 10-I de la Ley de Transición para el Tribunal Supremo de Justicia, solicita el cumplimiento del Contrato Administrativo de Adquisición de Bienes MD-DGAJ-UAJ. N° 24/2013 suscrito entre Marco Antonio Luciano Corrales representante de la Empresa Estrella Marina y el Ministerio de Defensa.

Y dicte sentencia declarando probada la demanda, disponiendo en ejecución de autos el cierre o liquidación del contrato, en estricto cumplimiento en la cláusula trigésima sexta del mismo, además de la devolución del importe total de la Boleta Bancaria de Garantía de Cumplimiento por Bs 16.520.- ilegalmente ejecutada, más el pago de daños y perjuicios ocasionados, atribuible al Ministerio de Defensa.

### II. De la contestación a la demanda.

Arturo Ramiro Gutiérrez Guarachi Director General de Asuntos Jurídicos, Cristóbal Tórrico Camacho Jefe de la Unidad de Gestión Jurídica y los abogados, Carlos Pérez Aquize y Jaime Placido Herrera Calderón en representación legal del Ministerio de Defensa, se apersonan al proceso, responden negativamente a la demanda con memorial presentado el 19 de diciembre de 2014, que cursa de fs. 81 a 85, y señalan lo siguiente:

Que el Ministerio de Defensa mediante Licitación Pública CUCE 13-0020-00-394056-1-1 con código interno N° LP 08/2013 convocó a Empresas interesadas a que presenten sus propuestas de acuerdo con las condiciones establecidas en el Documento Base de Contratación (DBC), aprobado mediante Resolución N° 0216 de 30 de julio de 2013, proceso realizado en el marco del D.S. N° 0181 de 28 de junio de 2009, Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios y sus modificaciones, por cuanto, la Comisión de Calificación emitió el informe de evaluación y recomendación al Responsable del Proceso de Contratación quien, resolvió adjudicar la adquisición de los bienes (Corte y Confección de 5.000 juegos de uniformes), mediante Resolución Administrativa de Adjudicación N° 0260 de 30 de agosto de 2013, al proponente Estrella Marina (lote 5-Santa Cruz). Al cumplir su propuesta con los requisitos solicitados en el DBC, se suscribió el 30 de septiembre de 2013, el Contrato Administrativo de Adquisición de Bienes MD.DGAJ.UAJ. N° 24/2013 entre el Ministerio de Defensa y la Empresa "Estrella Marina" para la provisión de corte y confección de 5.000 juegos de uniformes (blusa, pantalón y kepi) los cuales debían ser entregados en el plazo de 80 días calendario conforme a la Cláusula Cuarta del referido Contrato, plazo computado a partir del 24 de octubre de 2013 fecha en la que fue entregada la Tela, debiendo concluir el 12 de enero de 2014, sin embargo, la Empresa solicitó a la Cartera de Estado mediante nota de 8 de enero de 2014, la ampliación de entrega de los citados uniformes, con el argumento de que se habría generado problemas al interior de la Empresa por el pago del doble aguinaldo, por las fiestas de navidad y año nuevo, accediendo a la solicitud el Ministerio de Defensa, ampliando el plazo por diez días calendario a favor de la Empresa, mediante Contrato Modificatorio MD-DGA-UAJ. N° 01/2014 de 20 de enero, toda vez que, tenía que uniformar a los Premilitares, no obstante, a la ampliación de plazo, la Empresa no cumplió con el contrato principal y modificatorio, es decir, no entregó la totalidad de los bienes dentro del plazo el cual concluyó indefectiblemente el 23 de enero de 2014.

Continúan manifestando que, ningún funcionario de esa cartera ha pretendido aprovecharse de la circunstancia, como señala el demandante, ante el requerimiento del Ministerio de Defensa de la factura correspondiente, siendo lo correcto que sea emitida por la suma de Bs 150.851.20; actuando de conformidad al Contrato Principal Cláusula Vigésima Segunda, demostrando que hubo la absoluta disposición de pagar al propietario de la Empresa, por los bienes parcialmente entregados fuera de plazo.

En cuanto, a la Resolución de Contrato se notificó el 21 de mayo de 2014, a la Empresa mediante oficio MD-SD-DGAJ-UAJ N° 1992/14 de 16 de mayo, resolución que fue ejecutada en cumplimiento a la cláusula décimo novena del contrato principal, dando cumplimiento estrictamente al Contrato, quedando resuelto por incumplimiento del mismo, vale decir, la no entrega de los bienes en el plazo estipulado, generando la aplicación de las penalidades establecidas en la cláusula vigésima sexta.

Con relación, a la supuesta entrega total de los bienes por la Empresa, adjuntando Actas de Recepción de las entregas y solicitando el cierre del Contrato, la devolución de la Boleta de Garantía y el pago total del citado contrato, la comisión de recepción a pesar de las entregas parciales y fuera de plazo, solo emitió dos Actas de recepción de 17 de febrero y 10 de marzo ambas de la gestión 2014, y no las que hace referencia el demandante de 27 de abril, 5 de mayo, 12 de mayo y 23 de mayo todas de la gestión 2014, emitidas por el responsable de almacén en calidad de depósito, teniendo la Comisión de Recepción de conformidad a la cláusula trigésima quinta del contrato principal la atribución de proceder a la recepción de los bienes y no así al responsable de almacenes.

Finaliza señalando que, la solicitud del cierre del Contrato y la devolución de las garantías y penalidades, surte efecto a la entrega definitiva de los bienes adquiridos, tal como establece la cláusula trigésima sexta, no habiendo dado cumplimiento la Empresa Estrella Marina hasta la fecha con dicha obligación.

### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando dictar sentencia declarando improbadamente la demanda, toda vez que, se ha demostrado de manera clara y documental el incumplimiento del Contrato Principal y Modificatorio, por parte de la Empresa Estrella Marina.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1.- Que mediante Licitación Pública CUCE 13-0020-00-394056-1-1 con código interno N° LP 08/2013 el Ministerio de Defensa convocó a Empresas interesadas a que presenten sus propuestas de acuerdo con las condiciones establecidas en el Documento Base de Contratación (DBC), aprobado mediante Resolución N° 0216 de 30 de julio de 2013, proceso realizado en el marco del D.S. N° 0181 de 28 de junio de 2009, Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios y sus modificaciones, por consiguiente, la Comisión de Calificación emitió el informe de evaluación y recomendación al Responsable del Proceso de Contratación quien, resolvió adjudicar la adquisición de los bienes (Corte y Confección de 5.000 juegos de uniformes), mediante Resolución Administrativa de Adjudicación N° 0260 de 30 de agosto de 2013, al proponente Empresa Estrella Marina, al cumplir su propuesta con los requisitos solicitados en el DBC.

2.- Por consiguiente, se suscribió el 30 de septiembre de 2013, el Contrato Administrativo de Adquisición de Bienes MD.DGAJ.UAJ. N° 24/2013 entre el Ministerio de Defensa y la Empresa "Estrella Marina" para la provisión de corte confección de 5.000 juegos de uniformes (blusa, pantalón y kepi) los cuales debían ser entregados en el plazo de 80 días calendario conforme a la Cláusula Cuarta del referido Contrato, plazo computado a partir del 24 de octubre de 2013 fecha en la que fue entregada la Tela, hasta el 12 de enero de 2014, empero, la Empresa solicitó al Ministerio de Defensa mediante nota de 08 de enero de 2014, la ampliación de entrega de los Uniformes, argumentando que se habría generado problemas al interior de la Empresa por el pago del doble aguinaldo, por las fiestas de navidad y año nuevo, accediendo a la solicitud el Ministerio de Defensa, ampliando el plazo por diez días calendarios a favor de la Empresa, mediante Contrato Modificatorio MD-DGA-UAJ. N° 01/2014 de 20 de enero, que amplió el plazo de entrega hasta el 23 de enero de 2014.

3.- Que teniendo la Empresa la posibilidad de realizar dos entregas parciales; conforme establece la Cláusula Vigésima Segunda que el monto del presente contrato, que corresponde a Bs 236.000.- será pagado por la entidad a favor del proveedor, contra entregas parciales de los bienes objeto del contrato", que de la prueba adjunta se evidencia que existe entregas parciales de 17 de febrero, 10 de marzo, 27 de abril, 5 de mayo, 12 de mayo y 23 de mayo correspondientes a la gestión 2014, razón por la cual, conforme a la Clausulas la Empresa Estrella Marina el 19 de mayo de 2014, de forma escrita comunicó que se realizaría la entrega total del juego de uniformes el 23 de mayo de 2014, cursante a fs. 20 de obrados y las Actas de fs. 14 a 19, recepcionadas por el Ministerio de Defensa en la sección de Almacenes.

4.- Que el abogado Adrián Santiago Aruni Humerez, funcionario del Ministerio de Defensa convocó al representante de la Empresa Estrella Marina a su oficina el 21 de mayo de 2014 entregándole el Oficio MD-SD-DGAJ-UAJ N° 1992/2014 de resolución del contrato, recepcionando la Empresa Estrella Marina la nota en las oficinas de la Dirección Jurídica, del Ministerio de Defensa.

Posteriormente, el 28 de mayo de 2014, el Ministerio de Defensa habría solicitado la ejecución de la boleta de garantía de cumplimiento de contrato, poniendo en conocimiento el Banco Bisa forma escrita a la Empresa Estrella Marina al día siguiente, y el 30 de mayo la Empresa hace conocer la excepción de pago documentado por el cumplimiento de contrato, solicitando dejar en suspenso la solicitud de ejecución de boleta de garantía.

En consecuencia, el 29 de mayo de 2014 la Empresa responde al Oficio MD-SD-DGAJ-UAJ N° 1992/2014 de resolución del contrato, solicitando disponga la suspensión de cualquier ejecución de la boleta de garantía por no corresponder la resolución de contrato, porque no existe constancia de multa por atraso, debiendo conforme a la Cláusula Trigésima Sexta proceder al cierre del Contrato nota que cursa a fs. 25 de obrados.

Que el 17 de junio de 2014, el Ministerio de Defensa mediante la sección de Contabilidad emite un Informe DGA.UF.SC. N° 624/14 de análisis contable de pago a favor de la Empresa Estrella Mariana por Corte y Confección de Uniformes, mediante Licitación Pública N° 08/2013 Primera Convocatoria, concluyendo dicho informe que: 1.- según Actas de Recepción Parcial fueron recepcionados fuera del plazo establecido, existiendo retraso en la entrega por parte de la Empresa, 2.- Que el monto adeudado a la Empresa Estrella Marina, es menor a lo establecido en el D.S. N° 181 por lo que no requiere ser protocolizado, recomendando a) realizar la retención a la Empresa de Bs 40.072.80; en aplicación de la multa por incumplimiento en el plazo de entrega de los bienes, b) proceder al pago de Bs 110.778.40; a favor del señor Marco Antonio Lucano Corrales representante de la Empresa Estrella Marina por la adquisición de Uniformes para el Servicio Premilitar.

Que el 17 de diciembre de 2014, mediante Informe DGA.UF.SC. N° 1014/14 de análisis Contable Complementario de pago a favor de la Empresa Estrella Marina la sección de Contabilidad de acuerdo a Contrato concluyo de acuerdo al Informe DGA.UF.SC. N° 624/14 se establece la entrega de 3.196 Uniformes equivalentes a Bs 150.851.- según las Actas de recepción parcial de 1.456 Uniformes el 10 de marzo de 2014, y de 1.740 Uniformes el 17 de febrero de 2014 del Lote 5, determinándose multas por incumplimiento a los plazos, no obstante, la Empresa deba emitir una factura por los bienes recibidos por la cantidad entregada en sujeción a la Cláusula Vigésima Tercera, incumpliendo la entrega de la factura.

Que a fs. 78 de obrados, cursa el Comprobante de Contabilidad del Ministerio de Defensa con la firma del representante de la Empresa el cual se encuentra anulado, a fs. 79 cheques de 3 de julio de 2014, endosados a nombre de Lucano Corrales Antonio en la suma de Bs 40.072.80; y Bs 110.778.40.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la controversia radica en determinar:

Si corresponde la Resolución del Contrato Administrativo de Adquisición de Bienes MD.DGAJ.UAJ. N° 24/2013 entre el Ministerio de Defensa y la Empresa "Estrella Marina" por Carta Notariada de 16 de mayo de 2014, notificada y recibida el 21 de mayo del mismo año al representante de la Empresa, con CITE: MD-SD-DGA-UAJN 1992/14, para la provisión de corte confección de 5.000 juegos de uniformes (blusa, pantalón y kepi) los cuales debían ser entregados en el plazo de 80 días calendario conforme a la Cláusula Cuarta del referido Contrato y mediante Contrato Modificatorio MD-DGA-UAJ. N° 01/2014 de 20 de enero, por causal imputable a la Empresa Estrella Marina, y por ende la ejecución la boleta de garantía.



Dicha resolución se encuentra sustentada en los informes DGA.UF.SC. N° 624/14 y DGA.UF.SC.N° 1014/14 de análisis Contable Complementario recomendando pagar a la Empresa la suma de Bs 150.851,20, la resolución del Contrato y correspondiente ejecución de garantías.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. De los antecedentes descritos y los datos del proceso, se evidencia que el objeto de la presente causa, emerge de un Contrato Administrativo de carácter contravencional de hecho, con los requisitos para ser resueltos mediante un proceso ordinario de puro derecho, lo cual significa analizar los actuados administrativos y procesales; en la vía contenciosa, cuyo alcance y validez podría establecer la ejecución o no de la boleta de Garantía de Cumplimiento de Contrato por la entidad pública.

En mérito a los antecedentes mencionados y con la finalidad de resolver la presente demanda contenciosa, éste Tribunal de cierre, constituido para el caso presente en Sala Plena, considera necesario precisar los siguientes aspectos:

La actual Constitución Política del Estado a través del art. 108 impone a los bolivianos y las bolivianas, el deber de “Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes”, precepto constitucional que hace referencia al principio de legalidad previsto en el art. 180.1, en cuanto hace a la Jurisdicción Ordinaria, consiguientemente, toda autoridad jurisdiccional que deba emitir una resolución definitiva dentro un caso concreto, imperativamente debe dar cumplimiento a dicho principio -que es parte del debido proceso-mismo que fue definido por la L. N° 025 a través del art. 30-6 en los siguientes términos: “legalidad. Con sujeción a la Constitución Política del Estado, constituye el hecho de que el administrador de justicia, esté sometido a la ley de su jurisdicción y no a la voluntad de las partes”.

Así también el art. 6° de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, indica: “(Procesos en trámite) Los procesos en curso, archivados y los presentados con anterioridad a la vigencia de la presente Ley, continuarán siendo de competencia de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia y de las Salas Plenas de los Tribunales Departamentales de Justicia, hasta su conclusión, conforme a normativa legal aplicable hasta antes de la promulgación de la presente Ley”.

La normativa glosada anteriormente, es concordante con lo previsto por el art. 775 del C.P.C., mismo que dispone: “En todos los casos en que existiere contención emergente de los contratos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo, conforme a las previsiones pertinentes de la Constitución Política del Estado, se presentará la demanda ante la Corte Suprema de Justicia con los requisitos señalados en el art. 327.” (Textual) y la Disposición Final Tercera de la L. N° 439 (Nuevo Código Procesal Civil).

En ese sentido, en estricto apego al principio de legalidad, se asume que Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia, en atención a la naturaleza de la demanda interpuesta, cursante de fs. 30 a 31 de obrados, es competente para el conocimiento de la presente causa.

Consiguientemente, de acuerdo a la providencia de fs. 86, al ser calificado el presente proceso contencioso como ordinario de puro derecho, corresponde establecer la legitimidad del referido acto administrativo, a objeto de establecer si correspondía la Resolución del Contrato Administrativo de Adquisición de Bienes MD.DGAJ.UAJ. N° 24/2013, suscrito entre el Ministerio de Defensa y la Empresa “Estrella Marina” y la consiguiente ejecución de la boleta de garantía.

Ingresando al análisis de la controversia planteada, es necesario antes indicar que, el A.S. N° 236/2014, dictado por la Sala Especializada Civil de éste Tribunal Supremo de Justicia que en sus partes más sobresalientes señala: “... siendo que el contrato en términos generales se define como todo acuerdo de voluntades generador de obligaciones de contenido patrimonial, aplicable ésta definición, tanto a los contratos de Derecho Privado como a los de Derecho Público, lo que no implica que el contrato de naturaleza privada sea exactamente igual al de naturaleza pública; en ese contexto y siendo que en el caso de autos nos encontramos frente a un Contrato Administrativo, corresponde inicialmente definir el mismo, para tal efecto, citaremos al autor Mariano Gómez Gonzáles que define a los contratos administrativos como: ...todos aquellos contratos en que interviene la Administración, legalmente representada, y tienen por objeto la ejecución de una obra o servicio público, ya sea en interés general del Estado, de la Provincia o del Municipio.

A esto se debe añadir, que los elementos propios de un contrato administrativo son los siguientes: El acuerdo de voluntades entre los suscribientes; que una de las partes esté constituida por un ente público (Administración); la generación de obligaciones recíprocas entre la Administración y el contratista; que el fin del contrato esté dirigido a la satisfacción de una necesidad de carácter público (adquisición de bienes y servicios), a lo que se debe añadir que una de las principales características del contrato administrativo, es la primacía de la voluntad de la administración sobre la voluntad del particular manifestada en las condiciones del contrato y el predominio de la administración en la etapa de ejecución que se manifiesta en las denominadas cláusulas excepcionales al derecho común, a través de las cuales a la entidad pública contratante se le reconoce una serie de prerrogativas que no ostentan los particulares y, que tienen como fundamento la prevalencia no solo del interés general sino de los fines e intereses del Estado que permiten a la administración guardarse prerrogativas excepcionales propias sólo de los órganos estatales a través de las cuales se manifiesta su rol de administrador y protector de los intereses públicos, que solo pueden ser ejercidos por la administración.

Por último se debe indicar que la regla del art. 519 del Cód. Civ., señala en forma expresa: “(Eficacia del contrato) El contrato tiene fuerza de ley entre las partes contratantes. No puede ser disuelto sino por consentimiento mutuo o por las causas autorizadas por la ley”.

En el presente caso, de los antecedentes se evidencia que el Ministerio de Defensa público la licitación pública CUCE 13-0020-00394056-1-1 con código interno N° LP 08/13 para la provisión de 5.000 juegos de uniformes (blusa, pantalón y Kepi), licitación que se adjudicó la empresa Estrella Marina, a tal efecto, se suscribió el Contrato Administrativo de Adquisición de Bienes MD-DGAJ-UAJ. N° 24/2013, en 30 de septiembre de 2013 (fs. 2 a 11), trabajo que debería ser entregado en su totalidad en el plazo de 80 días calendarios conforme establece la cláusula cuarta del contrato, debiendo concluir el 12 de enero de 2014; sin embargo, a solicitud de la empresa adjudicada antes de la conclusión de plazo para la entrega total de los uniformes, impetró una prórroga en el plazo para la entrega del objeto del contrato, misma que

fue concedida por el Contrato Modificatorio MD-DGAJ-AUJ N° 01/2014 (fs. 12 a 13), que le otorga diez días calendario adicionales, extendiéndose el plazo para la entrega total de los uniformes hasta el 23 de enero de 2014.

Ahora bien, en el caso de autos, para la correspondencia de la legalidad o ilegalidad de la controversia en análisis, al tratarse de un acuerdo contractual, es preponderantemente necesario evidenciar si se ha cumplido con lo instituido en el contrato, ya que al ser un acuerdo entre partes, están sometidas a su cumplimiento conforme establece el art. 519 del Cód. Civ., considerando que el plazo acordado en la Cláusula Cuarta del Contrato Administrativo de Adquisición de Bienes MD-DGAJ-UAJ-N° 24/13 que fenecía el 12 de enero de 2014, fue modificado por el Contrato Modificatorio MD-DGAJ-UAJ N° 01/2014 en el que expresamente se concertó en su Cláusula Tercera lo siguiente: "Se modifica el plazo de adquisición de los Bienes, establecido en la Cláusula Cuarta del Contrato Administrativo de Adquisición de Bienes MD-DGAJ-UAJ. N° 24/13, en 10 días calendario adicionales; plazo que se computará a partir del 13 de enero de 2014", esta Cláusula explícitamente determina que la empresa demandante la "Estrella Marina" tenía el plazo adicional de 10 días computables a partir del 13 de enero de 2014 para cumplir con lo acordado en el contrato principal, aspecto que no fue observado por el proveedor "Estrella Marina" conforme se denota del Informe DGAA.UF.SC. N° 624/14 de 17 de junio de 2014(fs. 23 a 24) que señala: "...a. Existe demora en las entregas parciales del lote 5, equivalente a Bs. 40.072.80; respecto del monto total del contrato o respecto del monto correspondiente a los saldos no entregados.

C. La fecha de entrega es el 22/01/14, sin embargo de acuerdo a la Normas de Administración de Bienes y Servicios en su art. 91 (Plazos) indica " Los plazos determinados en el presente Capítulo, se entenderán por plazos máximos y comenzaran a computarse a partir del día hábil siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación con el acto impugnado o providencias dictadas; su vencimiento será efectivo en la última hora administrativa del último día hábil del plazo determinado" por lo tanto la fecha considerada para la entrega de los bienes que se tomó en cuenta es el 23/01/14", ello denota que la Empresa La Estrella incurrió en demora en la entrega del objeto del contrato en el plazo estipulado, motivo por el cual la entidad contratante resolvió el contrato. Sin embargo la parte actora en su demanda de fs. 30-31 impetra que no correspondía la resolución del contrato por "demora en el pago de los bienes entregados" estipulado en la Cláusula Cuarta inc. b) del contrato principal, lo cual hubiese conllevado a una tácita ampliación del plazo para la entrega de bienes.

Al respecto se tiene que la parte actora, constituida por la Empresa "Estrella Marina" no toma en cuenta lo estipulado en la Cláusula Vigésima Cuarta del Contrato Administrativo de Adjudicación de Bienes MD-DGAJ-UAJ- N° 24/13 de 30 de septiembre de 2013, que señala: "El presente Contrato no podrá ser modificado, excepto por causas señaladas en el DBC, previo acuerdo entre partes. Dichas modificaciones deberán estar destinadas al objeto de la contratación y estar sustentadas por informes técnico y legal que establezcan la viabilidad técnica y de financiamiento (...) La referida modificación se realizara a través de uno o varios contratos modificatorios que sumados no deberán exceder el diez por ciento (10%) del monto del Contrato principal..." aspecto que es concordante con el num. 32 (Modificaciones al Contrato) del Documento Base de Contratación (DBC) de la Licitación Pública Nacional LP 08/13, Adquisición de "Corte y Confección Uniforme (SPM) que establece: "El Contrato podrá ser modificado mediante Contrato Modificatorio, cuando la modificación a ser introducida afecte el alcance monto y/o plazo del contrato...". De ello, se denota que no es viable la ampliación tácita conforme pretende la parte actora por falta de pago parcial de entrega del objeto del Contrato, máxime si del Informe DGAA.UF.SC. N° 1014/14 de 17 de 2014 (fs. 72 a 75) se evidencia que de Acuerdo a las Actas de Recepción Parcial de 17 de febrero y 10 de marzo, ambas de 2014, existió incumplimiento en el plazo establecido en el Contrato Administrativo de Adquisición de Bienes MD-DGAJ-UAJ N° 24/13 y Contrato Modificatorio MD-DGAJ-UAJ N° 01/2014, aspecto que conllevó a la aplicación de las multas estipuladas en la Cláusula Vigésima Sexta del Contrato principal y la determinación de que la Empresa "Estrella Marina" emita la factura por la cantidad entregada en sujeción a la propuesta Económica y la Cláusula Vigésima Tercera del referido Contrato.

En mérito a lo anterior se concluye que si bien se estipuló en el Contrato principal que el plazo de adquisición de los bienes podría ser ampliado por "demora en el pago de los bienes entregados", dicha ampliación debía ser efectuada mediante Contrato Modificatorio, más aun cuando dicha modificación a ser introducida afectara el alcance del monto y/o plazo del contrato, por lo que, correspondía a la parte actora observar que toda modificación al Contrato principal debe estar sustentada técnica y legalmente conforme se procedió para el Contrato Modificatorio MD-DGAJ-UAJ N° 01/2014 de 20 de enero de 2014, que amplió el plazo estipulado en el contrato principal ante la propia solicitud del proveedor y no así suponer una ampliación tácita.

Además en la Cláusula Vigésima Segunda del Contrato principal MD-DGAJ-UAJ. N° 24/13, se acordó: "...Si la entidad incurre en la demora de pago, que supere los 60 días calendario desde la fecha de la entrega definitiva o en cumplimiento del cronograma de entregas (cuando se realicen pagos parciales), el proveedor tiene el derecho de reclamar el pago de un interés equivalente a la tasa promedio pasiva anual del sistema bancario, por el monto no pagado, valor que será calculado dividiendo dicha tasa entre 365 días y multiplicándola por el número de días de retraso en que incurra la entidad...".

Asimismo, la parte actora considera que hubiese existido demora de pagos parciales de la entrega del objeto del Contrato principal; sin embargo de las literales de fs. 62 a 75, se evidencia que dichas entregas parciales fueron efectuadas con posterioridad al 23 de enero de 2013 (Entregas parciales: 17 de febrero de 2014 y 10 de marzo de 2014), más aún si en estas entregas parciales el proveedor no emitió la factura respectiva conforme a lo acordado en la Cláusula Vigésima Tercera, que señala: "...De acuerdo al cronograma de entregas, el proveedor emitirá la factura respectiva en cada una de las entregas, a objeto de que la entidad haga efectivo el pago, caso contrario dicho pago no se realizará", aspectos que no fueron observados por la parte actora, por lo que sus argumentos son contradictorios, más aún si la entidad demandada asevera en su memorial de contestación : "... esta Cartera del estado, pese a dicho incumplimiento falta de entrega de facturas por parte de la empresa) procedió a la emisión del respectivo Cheque, el mismo que, al no haber sido retirado por la empresa, fue anulado, conforme se evidencia por el Comprobante adjunto N° G-00101152 de 27 de junio de 2014".

Por otra parte, es menester referir que la parte actora en cuanto a las entregas parciales no observó lo estipulado en la trigésima quinta del contrato principal en las entregas parciales de 27 de abril de 2014, 05 de mayo de 2014 y 12 de mayo de 2014, aspectos que conllevan a que la empresa demandante incumplió con lo previsto en el Contrato principal y Modificatorio, por lo que la entidad contratante conforme al inc.

e) del núm. 10-2-1 de la Cláusula Novena del Contrato Administrativo de Adquisición de Bienes MD-DGAJ-UAJ. N° 24/13 de 30 de septiembre de 2013 procedió a la resolución del Contrato ante el hecho de haberse acumulado por concepto de multa el 28,60%, como así se procedió conforme la Cláusula Séptima del Contrato principal a la ejecución de la Boleta de Garantía del Cumplimiento del Contrato (fianza Bancaria) N° bg-059377-0101, emitida por el Banco Bisa SA.

Por último, con referencia a la denuncia de la entrega de un cheque por la suma de Bs 110.000.- y la factura por Bs 150.000.- esta denuncia por tratarse de un supuesto acto delictivo y estar inmerso dentro el derecho penal, se debe acudir a la instancia pertinente para su investigación y correspondiente penalidad si corresponde.

Conclusiones.

Consecuentemente del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la empresa demandante no cumplió con la entrega de los bienes conforme a lo acordado en el contrato principal y modificatorio, por lo que fue correcta la resolución del Contrato mediante Oficio MD-SD-DGAJ-UAJ N° 1992/14 de 16 de mayo de 2014, en sujeción a la Cláusula Décimo Novena del Contrato principal, como así en la Cláusula Vigésima Sexta del referido contrato, por lo que resulta inviable la devolución de la Boleta de Garantía.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso de fs. 30 a 31 vta., interpuesta por Marco Antonio Lucano Corrales en su condición de Gerente Propietario de la Empresa "ESTRELLA MARINA".

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

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



6

**Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 25 a 28, en la que la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 310/2013 pronunciada el 11 de marzo por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 55 a 57 diligencias de citación al tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Mediante Vista de Cargo N° 005/09 de 30 de junio de 2009, se inició la fase determinativa de Unificación de Procedimiento establecida por el art. 169 del Cód. Trib. por Contravención Aduanera en Declaraciones Juradas de Importación Nos. 2007/211/C-20749 de 4 de junio de 2007; 2007/211/C-25530 de 2 de julio de 2007; 2008/711/C-33353 de 28 de mayo de 2008; 2007/21/C-54701 de 2 de enero de 2008; 2007/211C-48436 de 21 de noviembre de 2007; 2007/261/C-518 de 26 de julio de 2007; 2007/201/C-15979 de 30 de noviembre de 2007 y 2007/211/C-24214 de 25 de junio de 2007, tramitadas por la empresa Magnutech Import Export, por omisión de pago prevista en el art. 160-3 y 165 de la L. N° 2492 y contra el operador Carlos Ramiro Quezada Pegotini.

Carlos Ramiro Quezada Pegotini fue notificado con la Vista de Cargo N° 005/09 de 30/06/2009 para que presente descargos dentro del plazo establecido en el art. 98 del Código Tributario.

El Informe GRLPZ-UFILR-I-222/2009 de 31 de diciembre de 2009, establece que las pruebas presentadas no desvirtúan los cargos habiéndose emitido la Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR N° 020/12.

Presentado recurso de alzada, fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0886/2012 de 29 de octubre de 2012, que resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa dejando sin efecto por prescripción el gravamen arancelario, Impuesto al Valor Agregado, intereses y sanción por Omisión de Pago en lo que respecta a las DUI's C-20749, C-25530 ambas de 4 de junio de 2007; C24214 de 25 de junio de 2007; C-518 de 26 de julio de 2007, C-48436 de 21 de noviembre de 2007 y C- 15979 de 30 de noviembre de 2007.

Ante dicha resolución la Administración Aduanera presentó recurso jerárquico que fue resuelto por la resolución que se impugna en la presente causa que confirmo la resolución de alzada.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que existió violación del art. 324 de la C.P.E., por parte de la autoridad demandada, punto en el que realizó transcripción del argumento de la resolución impugnada y apuntó que el cómputo de la prescripción debe realizarse tomando en cuenta el nacimiento del hecho generador; asimismo hace la transcripción del art. 3-II de la L. N° 154.

Manifiesta que esa violación a la ley por parte de la autoridad demandada es entendida como la no aplicación correcta de los preceptos legales que implica la infracción de las leyes sustantivas a cuyos preceptos se da un sentido equivocado como ocurrió con el art. 324 de la C.P.E., que señala que no prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado, así como también la L. N° 154 de 14 de julio de 2011 que en su art. 3, prevé los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles y de igual manera, el Código Tributario en sus arts. 5 que regula la prelación normativa en materia tributaria, 152 que señala que los tributos omitidos y sanciones emergentes del ilícito constituyen parte principal del daño económico al Estado, así como la Disposición Transitoria Segunda, que prevé que todos los procesos administrativos o procesos jurisdiccionales iniciados a partir de la vigencia plena del CTB, serán sustanciados y resueltos bajo dicha norma.

Indica que de acuerdo a la doctrina tributaria la prescripción extintiva se da por medio de la despreocupación del sujeto para exigir su derecho durante el lapso de un determinado tiempo. Refiere que de acuerdo a la naturaleza jurídica de la prescripción son dos elementos: 1) La ausencia de actuación de las partes y 2) El trascurso del tiempo, es decir dentro del plazo fijado por el art. 59 del Cód. Trib., sin embargo este elemento no se configuro ya que de los antecedentes del caso, el año 2011 se notificó al operador con la Orden de Fiscalización, suspendiéndose la prescripción y demostrándose la actuación de la Administración Tributaria realizo la fiscalización conforme a la normativa vigente. Habiéndose iniciado el nuevo cómputo de la prescripción el 1 de julio de 2012 y en vigencia del plazo se promulgo la Constitución Política de Estado que en art. 324 y en consideración al 152 de la L. N° 2492 indican que los tributos omitidos y las sanciones emergentes del ilícito constituyen parte principal del daño económico al Estado por lo que no opera la prescripción.

Señala que cabe considerar los conceptos de Política Fiscal y que el daño Económico, política fiscal es la rama de política económica que configura el presupuesto del Estado y sus componentes, constituyéndose en el gasto público que aseguran la estabilidad económica siendo la principal vía para recaudar recursos económicos, entendiendo en sentido que el no pago de impuestos genera un daño económico al Estado, en ese sentido la facultad de la administración para determinar el "Quantum Debeatur", sin considerar que la inacción viene del obligado tributario, lo contrario significaría beneficio para el contribuyente omiso y un perjuicio hacia el Fisco, generándose incentivos a favor del incumplimiento y la elusión de los deberes formales de declaración.

#### I.3. Petitorio.

Por los hechos y derechos expuestos pide se declare probada la demanda y como consecuencia se revoque la resolución impugnada y se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR N° 020/12.

#### II. De la contestación a la demanda.

Que ante esta demanda, el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona al proceso y contesta la demanda señalando:

Que respecto a la prescripción de la Deuda tributaria corresponde aclarar que el cómputo de la prescripción, fue efectuado de acuerdo al siguiente detalle DUI C-54701 de 2 de enero de 2008; DUI C-701 de 7 de enero de 2008; C-2646 de 18 de enero de 2008; C-4961 de 6 de febrero de 2008; C-11624 de 19 de marzo de 2008; C-33353 de 28 de mayo de 2008 y C-23128 de 3 de junio de 2008, consecuentemente de conformidad con el parágrafo I del art. 60 de la L. N° 2492, el cómputo de 4 años comenzó a partir de 1 de enero de 2009 y finalizó el 31 de diciembre de 2012; sin embargo, el 18 de septiembre de 2008 se notificó a Carlos Quezada Pegotini con la Orden de Fiscalización lo cual conforme al parág. I del art. 62 de la L. N° 2492 suspendió el curso de la prescripción por seis meses en consecuencia el plazo fenecía el 30 de junio de 2013, en ese contexto, el 02 de julio de 2012, la Administración Aduanera notificó con la Resolución Determinativa, acto administrativo tributario revocado por la instancia jerárquica que declaró prescrita la acción de la Administración Aduanera para la determinación de las obligaciones tributarias del Gravamen Arancelario, IVA, intereses y sanción por Omisión de Pago con relación a las DUI C-20749; C-25530; C-24214; C-518; C-48436 y C-15979, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria respecto a las DUIs C-54701, c-701, c-2646, c-4961, c-33353 y C-23128.

Con relación a la aplicación del art. 324 CPE, señaló que "... se debe considerar que la consideración de dicho artículo implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario; es decir, definida por una ley en la Asamblea Legislativa; asimismo, cabe señalar que la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, que en la Disposición Transitoria Quinta, modificó el art. 59 de la L. N° 2492 en cuanto al cómputo de la prescripción, estableciendo nuevos términos de prescripción para las acciones de la Administración Tributaria, tomando en cuenta la gestión en la cual se ha producido el hecho generador. También determina que dichos términos de prescripción se ampliarán a 3 años adicionales, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde y que el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 5 años. Asimismo, la

L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, incluye en sus Disposiciones Adicionales Cuarta y Décimo Segunda, previsiones sobre las Reglas de Prescripción. De igual manera, entre las modificaciones incluidas en la L. N° 291, el parág. IV señala textualmente “la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible”, lo que determina que la imprescriptibilidad en materia tributaria solo rige en la etapa de ejecución tributaria, en el que ya existe una deuda determinada en el término dispuesto por ley”.

#### II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme la resolución impugnada.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de antecedentes administrativos permite concluir lo siguiente:

1. Que el 1 de julio de 2009, la Administración Aduanera notificó a Carlos Ramiro Quezada Pegotini con la Vista de Cargo N° 005/09 de 30 de junio de 2009, emitida como resultado de la fiscalización aduanera posterior efectuada mediante Orden de Fiscalización 038/2008, atribuyendo al presunto autor la comisión de la contravención aduanera por omisión de pago y estableciendo una deuda tributaria de Bs. 135.600.- equivalentes a 93.284 UFV por el GA y el IVA para importaciones, intereses y multas correspondiente a las DUI C-54701; C-701 de 7; C-2646; C-4961; C-11624; C-33353; C-23128; DUI C-20749; C-25530; C-24214; C-518; C-48436 y C-15979, como también la presunta comisión de contravención aduanera por omisión de pago dentro los alcances de los arts. 160 núm. 3 y 165 de la L. N° 2492.

2. Transcurrido el plazo para presentar descargos, se emitió la Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR N° 020/12 que declaró firme la Vista de Cargo 05/09 de 30 de junio de 2009, la cual fue notificada el 02 de julio de 2009.

3. Habiendo interpuesto recurso de alzada, fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-LPZ/RA 0886/2012 de 29 de octubre, revocando parcialmente la Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR N° 020/12, de modo que se dispuso dejar sin efecto por prescripción, el Gravamen Arancelario, IVA, intereses y sanción por omisión de pago con relación a las DUI C-20749 de 4 junio de 2007, C-25530 de 2 de julio de 2007; C-24214; C-518 de 26 de julio de 2007; C-48436 de 21 de noviembre de 2007 y C-15979 de 30 de noviembre de 2007.

4. Tanto la Administración Aduanera como la empresa Magnutech Import Export, plantearon recursos jerárquicos, que fueron resueltos con la resolución que se impugna en presente proceso que determinó confirmar la resolución de alzada.

5. Así se dio origen al presente proceso contencioso administrativo, que fue tramitado como ordinario de puro derecho, en el que fue citada la empresa en su condición de tercero interesado en el proceso, sin que se hubiera apersonado al mismo.

#### IV. Análisis del problema jurídico planteado.

En autos, la controversia, radica en determinar si es evidente, como afirma la entidad demandante, que al haberse declarado la prescripción de la acción de la Administración Aduanera para el cobro de la deuda tributaria emergente de las DUI C-20749 de 04 junio de 2007, C-25530 de 02 de julio de 2007; C-24214; C-518 de 26 de julio de 2007; C-48436 de 21 de noviembre de 2007 y C-15979 de 30 de noviembre de 2007 y que por ello, existió violación del art. 324 de la C.P.E., por parte de la autoridad demandada, así como de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011 y arts. 5, 152 así como la Disposición Transitoria Segunda de la L. N° 2492.

##### IV.1. Sobre la imprescriptibilidad prevista por el art. 324 de la C.P.E.

Este Tribunal Supremo en Sentencias Nos. 281/2012 de 27 de noviembre, 396/2013 de 18 de septiembre, 005/2014 de 27 de marzo y 212/2014 de 15 de septiembre, ha establecido claramente que el precepto del art. 324 de la C.P.E. está relacionado con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales.

Asimismo, que en materia de recaudación de tributos, el Código Tributario Boliviano, aplica un régimen de prescripción establecido por el art. 154 del CTB, el cual fue modificado en cuanto a los plazos, más no en la posibilidad de extinguir la acción de la Administración Tributaria mediante la prescripción.

Por su parte, la doctrina tributaria de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, expresó en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0139/2011 La Paz, 28 de febrero de 2011: “... En virtud de lo anotado, en resguardo del principio de seguridad jurídica consagrada en la Constitución Política del Estado, es que esta instancia adopta como línea doctrinal en las Resoluciones AGIT-RJ 0031/2010, AGIT-RJ 0146/2010, AGIT-RJ 0147/2010 y AGIT-RJ 0448/2010 -entre otras- ha establecido que el art. 324 de la C.P.E., que dispone que no prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado, es previsto en relación a las deudas públicas a las que hace referencia el art. 322 de la misma C.P.E., que se encuentran reglamentadas en la R.S. N° 218041 referente el Sistema de Crédito Público...”.

##### IV.2. Sobre la invocada aplicabilidad del art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011.

El art. 1 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, Ley de Clasificación y Definición de Impuestos y Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos de Dominio de los Gobiernos Autónomos, en cuanto al objeto de la norma, señala que tiene por objeto clasificar y definir los impuestos de dominio tributario nacional, departamental y municipal, en aplicación del art. 323-III de la C.P.E. y en su art. 3, al regular el ejercicio de la potestad tributaria señala en el párrafo I que el nivel central del Estado y los gobiernos autónomos departamentales y municipales, en el marco de sus competencias, crearán los impuestos que les corresponda de acuerdo a la clasificación establecida en la presente ley.

El parág. II de la norma legal en análisis señala que los impuestos son de cumplimiento obligatorio y que son imprescriptibles.

Con la transcripción de la normativa invocada se concluye la L. N° 154, de manera general clasifica y define los impuestos que pertenecen a cada dominio regulado por la política fiscal señalada por el art. 323 de la C.P.E., establece también, que los impuestos son obligatorios e imprescriptibles (es decir, que subsisten mientras no sean expresamente derogados por otra ley) más no regula las facultades de la Administración Tributaria, que son señaladas por su norma orgánica y por el Código Tributario Boliviano.

Establecido lo anterior, y teniendo en cuenta que el hecho generador en el caso de las DUI C-20749 de 04 junio de 2007, C-25530 de 02 de julio de 2007; C-24214; C-518 de 26 de julio de 2007; C-48436 de 21 de noviembre de 2007 y C-15979 de 30 de noviembre de 2007, nació el año 2007, corresponde aplicar las normas de prescripción vigentes en el momento del nacimiento del hecho imponible; es decir, los arts. 59 al 62 del CTB (L. N° 2492) sin las modificaciones dispuestas el año 2012 por la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, pues se entiende que la normativa actualmente vigente es aplicable a los hechos imponibles que nazcan a partir del año 2012 y no anteriormente.

En ese marco, se aclara que la invocada infracción de los arts. 5, 152 de la L. N° 2492, carece de sustento legal porque primero, la Constitución Política del Estado no regula la imprescriptibilidad de la acción de la Administración Aduanera para cobrar adeudos tributarios y segundo, las normas tributarias (Código Tributario Boliviano) establecen y reconocen la prescripción de las mismas.

Respecto a la Disposición Transitoria Segunda, que prevé que todos los procesos administrativos o procesos jurisdiccionales iniciados a partir de la vigencia plena del CTB, serán sustanciados y resueltos bajo dicha norma, tenga presente la entidad demandante, que es con sus normas con las que se tramitó el proceso sancionatorio en todas sus instancias administrativas.

IV.3. Respecto a la prescripción y su cómputo.

La normativa tributaria contenida en el CTB, respecto a la prescripción señala lo siguiente:

Art. 59.- (Prescripción).

Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los 4 años en la gestión 2012, 5 años en la gestión 2013, 6 años en la gestión 2014, 7 años en la gestión 2015, 8 años en la gestión 2016, 9 años en la gestión 2017 y 10 años a partir de la gestión 2018, para:

Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.

Determinar la deuda tributaria.

Imponer sanciones administrativas.

Los términos de prescripción precedentes se ampliarán en 3 años adicionales cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde.

El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 5 años.

La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible.

Art. 60.- (Cómputo).

Excepto en el num. 3 del parág I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

En el supuesto 3 del parág. I del artículo anterior, el término se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se cometió la contravención tributaria.

En el supuesto del parág. III del artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiriera la calidad de título de ejecución tributaria.

Art. 61 (Interrupción). La prescripción se interrumpe por:

La notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa.

El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago.

Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción.

Art. 62 (Suspensión). El curso de la prescripción se suspende con:

La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por 6 meses.

La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

Establecido lo anterior, siendo que el hecho generador de las DUI C-20749; C-25530; C-24214; C-518; C-48436 y C-15979 se realizó en la gestión 2007, el término de la prescripción comenzó a computarse a partir del 1 de enero de 2006 y debió culminar el 31 de diciembre de 2011; sin embargo, la Administración Tributaria, el 18 de septiembre de 2008, notificó al sujeto pasivo con la Orden de Fiscalización OF 038/2008 de 08 de septiembre de 2008 como evidencia en la relación de antecedentes de la Vista de Cargo N° 005/09 de 30 de junio de 2009 cursante de fs. 106 a 123 del Anexo N° 1, lo que de conformidad al parág. I del art. 62 de la L. N° 2492 suspendió el curso de la prescripción por

el lapso de seis meses ampliándose el mismo hasta el 30 de junio de 2012. Ahora bien la notificación con la Resolución Determinativa AN-GRLGE-ULELR N° 020/12 de 11 de mayo de 2012 fue realizada el 2 de julio de 2012, cuando la facultad de la Autoridad Aduanera se encontraba prescrita.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declara IMPROBADA, la demandada interpuesta por la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0310/2013 de 11 de marzo, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria

No suscribe el Magistrado Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



7

**Almacenera Bolivia – ALBO S.A. c/ Aduana Nacional de Bolivia**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 250 a 255, en la que Fernando Ríos España en representación legal de ALBO S.A., impugna la Resolución N° RD 03-022-13 de 3 de mayo de 2013 pronunciada por el Directorio de la Aduana Nacional, la contestación de fs. 68 a 72, réplica de fs. 109 a 112, dúplica de fs. 118 y 119 diligencias de citación al tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la entidad que representa es una empresa privada que, por contrato suscrito con la Aduana Nacional de Bolivia el 29 de noviembre de 2012, tiene la concesión de la Administración de Depósitos Aduaneros en los Recintos Aduaneros de algunas regiones del país, según Reglamento de Concesión aprobada por Resolución de Directorio DR- 01-023-03 de 2003 que en su art. 73 prevé como obligación: “Mantener separadas, clasificadas y claramente identificadas a través del parte de recepción las mercancías incautadas y abandonadas del resto de mercancías almacenadas y realizará un inventario específico de éstas”. Añadió que el 20 de julio de 2012, la Aduana Nacional emitió un nuevo Reglamento aprobado por RD 01-006-12 publicado el 25 de julio de 2012, donde modifica y agrega artículos, reformando la obligación mencionada precedentemente en su art. 69 que se señala: “Mantener separadas, clasificadas y claramente identificadas a través del parte de recepción las mercancías incautadas y abandonadas, del resto de mercancías almacenadas y realizará un inventario específico de éstas. Dicha mercancía deberá ser de fácil ubicación mediante una adecuada señalética y/o zonificación de los almacenes, anexos o patios, información que deberá estar incluida en el parte de recepción”.

Habiendo sido establecido el parte de Recepción por la Aduana Nacional como el único documento formal de identificación de las mercancías recepcionadas por el concesionario, donde se hace constar la mercancía recibida, cantidad, peso, tipo de embalaje, ubicación y observaciones si hubiese. Cuando la mercancía cae en abandono las Partes de Recepción son reimpresas por el concesionario figurado en modalidad ABAND (Abandono).

Hizo la transcripción de los arts. 152, 155, 156 par. II y III de la L. N° 1990 y del art. 72 del Reglamento de Concesión aprobado por RD 01-006-12 publicado el 25 de julio de 2012, obligaciones y normas legales que serían incumplidas por la Administración Aduanera de Viru Viru, pese a sus constantes solicitudes y predisponibilidad al apoyo que sea requerido, demostrando así con base legal que la saturación y los espacios insuficientes en los recintos y particularmente en Viru Viru corresponde a la Administración Aduanera, motivo por el cual en aplicación a los principios de razonabilidad, equidad, legalidad y buena fe, no se puede desconocer los esfuerzos extremos para llevar la carga

adicional impuesta por la aduana exigiendo condiciones lógicas e inviables porque es la propia Administración Aduanera la que impide y perjudica por su incumplimiento.

Seguidamente se refirió a los antecedentes del proceso administrativo, haciendo mención a la Nota de Relacionamiento REMVIR 03/2012, que sobre la base de un Informe Técnico N° AN-VIRZA-IN 1388/201, los funcionarios aduaneros, en su actividad de inventario, evidenciaron:

- Que en la ubicación de incautados habían otras mercancías no identificadas como incautadas, la entidad que representa demostró con descargos, que todas las mercancías se encontraban plenamente identificadas además en zonas específicas según su tipo y clasificación.

- Que si bien las mercancías abandonadas estarían separadas del resto de las mercancías, no existiría señalización adecuada y/o zonificación de almacenes 15 y 16 (entiéndase letreros). Exigencia que fue cumplida de forma inmediata debiendo entenderse que la nueva disposición tenía un mes de su publicación y el Concesionario se encontraba en proceso de adecuación a las nuevas disposiciones, a pesar que la misma fue recurrida, indica que la Administración Aduanera no cumplió con el inc. b) del art. 72 del Reglamento de Concesión citado en párrafo anterior, para que así el concesionario pueda adecuarse a las condiciones o especificaciones de zonificación.

- Que la ubicación de las mercancías incautadas y abandonadas no era de fácil acceso porque había que usar una escalera para llegar a ellas. Con descargos demostró que el acceder era fácil aunque por escaleras y no gradas necesariamente, debido a que se acondicionaron de manera imaginativa aéreas de mezanines para sopesar el creciente volumen de mercancía incautada y abandonada por incumplimiento de disposición de la Administración Aduanera de Viru Viru.

Refirió que la Resolución Sancionatoria AN-ULEZR-RA-126/2012, carece de motivación y fundamentación, es escueta y que con arbitrariedad se dio curso a una sanción sin sustento legal o normativa suficiente. No tomaron en cuenta la congruencia y taxatividad, tipificación que refiere el art- 83-29) del Reglamento de Concesión vigente, y el art. 35-b), c), d) y e) de la L. N° 234, por lo que se adecua a las causales de nulidad previstas en el artículo precedentemente citado.

Con relación a la Resoluciones AN-ULEZR-RZ-136/2012 y RD 03-022-13, incumplen con la motivación y fundamentación necesaria y coherente cumpliendo lo señalado por las SS.CC. Nos. 1369/2001-R y 757/2003, 12/05 de 11. 02.05, 1536/2004 –R 23.09.04.

Se refirió también a la imposibilidad sobreviniente, que la doctrina y jurisprudencia han establecido como una causal eximente de responsabilidad, tanto más cuando los hechos o actos que originan situaciones de imposibilidad son propiciadas por la propia Administración. Habiéndose demostrado a lo largo del proceso administrativo con repostes exactos, los volúmenes de mercancía incautada y abandonada que no fue dispuesta por la Administración Aduanera de Viru Viru, conforme la obligación que le asiste que es la principal y única causa para que las aéreas se saturen obligando a inversiones fuera de las comprometidas en el contrato de concesión, no entendiéndose la intención de la Administración Aduanera de que los recintos se expandan para albergar mercancía incautada y abandonada que va creciendo en volumen y afectando la operativa normal del recinto aduanero.

Indica que los actos administrativos como el recurrido son indignantes no solo a nuestra formalidad, sino al derecho y legalidad, siendo inadmisibles que la administración generadora de condiciones insostenibles, pretenda basar una sanción en su propio incumplimiento rebuscando justificativos, pidiendo exquisiteces para forzar una sanción, designando a funcionarios técnicos para levantar inventarios, como paso previo a la disposición el cual no presentó observaciones o inexistencias de mercancías, no habiendo concluido con un reporte oficial del inventario y consecuente disposición de la mercancía, lo que lleva a concluir que sobran las evidencias de la ineficiencia de funcionarios tanto superiores como subalternos que para disimular su ineficiencia recurren a minucias de formalidad y no de fondo, generando actos administrativos carentes de sustento y legalidad buscando sancionar al concesionario que cumple al normativa a cabalidad siendo una afrenta a la legalidad y que sería inadmisibles que en justicia y derecho se dé curso a sanciones como la recurrida.

Manifiesta que normas legales y principios vulnerados amparan el presente proceso, entre ellos el principio de verdad material, buena fe, legalidad, razonabilidad, seguridad jurídica, principios recogidos y reconocidos por la L. N° 2341

#### I.1. Petitorio.

Solicita que se dicte sentencia se disponga la Nulidad de la Resolución RD 03-022-13 de 03.05.2013 que ratifico la Resolución de Revocatoria AN- ULEZR-RA N° 136/2012 de 03.12.2012 y la Resolución sancionatoria AN- ULEZR-RA N° 126/2012 de 12.10.2012, además pidieron condenación de costas a la Aduana Nacional.

#### II. De la contestación a la demanda.

Que ante esta demanda, la Presidente Ejecutiva de la Aduana Nacional mediante representación legal, se apersona al proceso y contesta la demanda señalando:

Que el demandante con el único afán de justificar lo injustificable por las diferentes omisiones a la normativa aduanera, menciona que la Administración Aduanera no estaría cumpliendo las normas y reglamento, en lo que refiere a su obligación de disponer oportunamente de las mercancías incautadas y abandonadas existentes en cada Administración Aduanera de conformidad a los dispuesto por el art. 152, 155 de la L. N° 1990 con relación a los arts. 278 del D.S. N° 25870 normativa que fue modificada por la L. N° 317.

Que mediante notas de relacionamiento AN-VIRZA-CA 587/2012 de 31/08/2012 y AN-VIRZA-CA 634/2012 de 13/09/2012, se comunicó a la empresa concesionaria Albo S.A. y, mediante Informe Técnico N° AN-VIRZA-IN 1388/2012 de 28/08/2012 se informó que a tiempo de realizar el inventario de mercancía en estado de abandono e incautada existentes en los almacenes de la referida empresa, se evidenció que las mismas no están siendo apropiadamente separadas, clasificadas, ni claramente identificadas del resto de las mercancías almacenadas, agravándose esta situación porque tampoco se aplicó la señalética y/o zonificación adecuada y registrada en el parte de recepción, como lo



dispone la normativa aduanera, motivo por el cual se otorgó el plazo de 10 días hábiles a la recepción de la referida carta, a efectos de que la empresa cumpla con dichos requerimientos.

La empresa demandante mediante Nota CITE ALBO-VIR 00464/2012 de 19/09/2012, mencionó que el inventario de Mercancías en estado de incautadas y abandonadas, se ha desarrollado sin ningún tipo de interrupciones, a través de la identificación inmediata de la carga, por medio de los partes de recepción adheridas a las mercancías que se encuentran en las zonas específicas y según su clasificación, refiriendo que la falta oportuna de declaración de abandono, ha generado un volumen de carga en permanente crecimiento, habiendo realizado movimientos de la carga que fueron comunicados a la Administración sin observación ni objeción alguna, aseveración falaz debido a que los técnico aduaneros de la aduana de aeropuerto Viru-Viru los que emitieron el informe señalaron que el concesionario debe colocar en el parte de recepción la ubicación exacta de la mercancía.

Pese a la observación la ubicación de mercancía abandonada, no correspondía a donde se encontraban realmente ya que en su ubicación señalaba almacén 1, mezanine 1 siendo que realmente se encontraban almacenadas una parte en el Almacén 1 mezanine 3-A jaula, no debiendo estar ubicadas en lugares diferentes, sino tener una única ubicación, siempre que no se trate de mercancía peligrosa o requiera refrigeración.

Con relación a las fotografías presentadas por Albo S.A., fueron tomadas después de haberse identificado la infracción administrativa y que el concesionario habría confirmado que no realizó la respectiva señalización de las aéreas, donde se encuentran almacenadas las mercancías abandonadas e incautadas incurriendo en la flagrante violación a lo dispuesto por el art. 69-k) de la Resolución de Directorio RD 01-006-2012 de 20/07/2012, agravando la situación cuando no se presentó notas ni autorizaciones escritas por parte de la Administración Aduanera, para el traslado de la mercancía, por lo que se sugiere ratificar la resolución administrativa establecida en el art. 83-299 de la citada Resolución de Directorio concordante con el art. 85 de la misma norma. Con estos fundamentos emitieron la Resolución Sancionatoria AN-ULEZR-RA N° 126/2012 de 12 de octubre sancionándole con una multa de 19.698,63 UFV's por haber incurrido en infracción prevista en el art. 86-29) y 33 de la norma de directorio señalada precedentemente, resolución que fue confirmada tanto en alzada como en jerárquico.

Dentro sus fundamentos de derecho refirió que la base legal se encuentra prevista en el art. 83-29) y 33 aprobado por de la norma de directorio la Resolución de Directorio RD 01-006-2012 de 20/07/2012, hizo mención al art. 85-c) de la norma citada, arts. 56, 71 y 73 de la L. N° 2341, Sentencia Constitucional 1810/2011-R de 07/11/2011. Asimismo, se refirió a la RD 03-022-13 de 03 de mayo de 2013 respaldada por los argumentos del art 346-1) del Cod. Pdto. Civil.

#### II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta manteniendo firme y subsistente la RD 03-022-13 de 3 de mayo de 2013.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de antecedentes administrativos permite concluir lo siguiente:

1. El 24 de agosto de por instrucción de Administración de la Aduana Viru Viru se designó a personeros para que realicen una inventariación, que fue cumplida, emitiéndose el Informe Técnico AN-VIRZA-IN 1388/2012 de 28/08/2012, que concluyó señalando que ALBO no está cumpliendo con su obligación establecida en el inc. k) del art. 69 (otras obligaciones del concesionario) de la RD 01-006-2012, por lo que estaría cometiendo infracción administrativa establecida en el núm. 26) del art. 83 (infracciones administrativas) de la RD01-006-2012, recomendando iniciar proceso de relacionamiento. (fs. 66-69 del Anexo N° 1)

2. En atención a la Nota AN-VIRZA-CA 587/2012, Albo S.A. presentó descargos, (fojas 70-86 Anexo N° 1. Habiendo mediante Informe Técnico AN-VIRZA-IN 1584/2012 de 3/10/2012 concluido ratificar el incumplimiento del concesionario establecido en el núm. 29) del art. 83 (infracciones administrativas) de la RD 01-006-2012, de acuerdo al inc. c) del art. 85 (multas) que establece una multa equivalente a 19.698,63 UFV por las infracciones administrativas señaladas en los num. 19) al 33) del art. 83 de la RD 01-006-2012.

3. Habiendo emitido la Resolución Administrativa AN-ULZER-RA-126/2012 de 12 de octubre que sancionó a Albo S.A. por las infracciones establecidas en el inc. 339 del art. 83 (infracciones administrativas de la RD 01-006-2012 de 20/07/2012; por incumplimiento de lo establecido en el num. 26) del art. 83 (infracciones administrativas) de la RD 01-006-2012 de 20/07/2012 y la aplicación del num. 299 del art. 83 (infracciones administrativas) de acuerdo al inc. c) del art 85(multas) que establece una multa equivalente a 19.698,63 UFV por las infracciones administrativas señaladas en los num. 19) al 33) del art. 83 de la RD 01-006-2012.

4. Resolución que fue recurrida con la interposición de recurso de alzada y posteriormente con el recurso habiendo ambas resoluciones, ratificado la Resolución Administrativa AN-ULZER-RA-126/2012 de 12 de octubre.

#### IV. Análisis del problema jurídico planteado.

La demandante cuestiona la decisión de la Aduana Nacional de imponerle multa por la comisión de las infracciones administrativas señaladas en los num. 19) al 33) del art. 83 de la RD 01-006-2012, en razón de que se consideró indebidamente que la mercancía en estado de abandono e incautada existente en sus almacenes no fue apropiadamente separada, clasificada, ni claramente identificada del resto de las mercancías almacenadas, agravándose esa situación porque tampoco se aplicó la señalética y/o zonificación adecuada y registrada en el parte de recepción. Con ese antecedente, señala que la Resolución Sancionatoria AN-ULEZR-RA-126/2012, carece de motivación y fundamentación, es escueta y, con arbitrariedad, dio curso a una sanción sin sustento legal o normativa suficiente y no tomó en cuenta la congruencia y taxatividad, tipificación que refiere el art. 83-29) del Reglamento de Concesión vigente, y el art. 35-b), c), d) y e) de la L. N° 234, por lo que se adecua a las causales de nulidad previstas en el artículo precedentemente citado. De igual forma, con relación a la Resoluciones AN-ULEZR-

RZ-136/2012 y RD 03-022-13, señaló que incumplen con la motivación y fundamentación necesaria y coherente cumpliendo lo señalado por las SS.CC. Nos. 1369/2001-R y 757/2003, 12/05 de 11/02/05, 1536/2004 –R 23/09/04.

Se refirió también a la imposibilidad sobreviniente, que la doctrina y jurisprudencia han establecido como una causal eximente de responsabilidad, tanto más cuando los hechos o actos que originan situaciones de imposibilidad son propiciadas por la propia Administración. Habiéndose demostrado a lo largo del proceso administrativo con reportes exactos, los volúmenes de mercancía incautada y abandonada que no fue dispuesta por la Administración Aduanera de Viru Viru, conforme la obligación que le asiste que es la principal y única causa para que las aéreas se saturen obligando a inversiones fuera de las comprometidas en el contrato de concesión, no entendiéndose la intención de la Administración Aduanera de que los recintos se expandan para albergar mercancía incautada y abandonada que va creciendo en volumen y afectando la operativa normal del recinto aduanero.

Establecido lo anterior y con base en la pretensión de nulidad de los actos administrativos impugnados por falta de fundamentación y motivación, corresponde establecer que en la expresión de agravios o planteamiento de las pretensiones deducidas en la demanda, se impone a la actora, la carga argumentativa que le obliga a fundamentar con hechos y datos concretos lo que pretende, puesto que siendo la demanda el marco en el que debe pronunciarse la sentencia, debe establecerse con precisión cuál es el objeto del proceso.

En autos, la demandante ha expresado en forma genérica que la resolución que impugna carece de fundamentación y motivación, empero no ha señalado cuáles son aquellos conceptos que no resultan comprensibles u oscuros por insuficiencia de la explicación que debió dar la autoridad demandada, por tanto, no ha provisto a este Tribunal de los elementos para ejercer el control de legalidad solicitado.

Respecto a la imposibilidad sobreviniente alegada en la demanda, la revisión de las Resolución Administrativa AN-ULEZR-RA-126/2012 de 12 de octubre (con la que sancionó a la demandante), permite evidenciar que dicho argumento no fue expuesto en el descargo presentado por la ahora demandante, tampoco en la Resolución Administrativa AN-ULEZR-RA-136/2012 de 3 de diciembre (que denegó la revocatoria solicitada por ALBO) y finalmente, en la Resolución RD 03-022-13 de 3 de mayo de 2013, motivo por el cual, no puede ser considerado en esta instancia jurisdiccional.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA, la demanda interpuesta por Almacenera Boliviana S.A. (ALBO S.A.), manteniendo firme y subsistente la Resolución RD 03-022-13 de 3 de mayo de 2013, dictada por la Aduana Nacional de Bolivia, entidad a la que deberán devolverse los antecedentes administrativos.

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



8

**Wilfredo Cahuana Apio c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 40 a 49, subsanada a fs. 53, interpuesta por Wilfredo Cahuana Apio representado por Juan Carlos Peral Chávez, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 00736/2013 emitida el 11 de junio de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la contestación de fs. 89 a 94, antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que el 10 de abril de 2012, fue notificado a su persona con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00026 con la que se comenzó un proceso de Fiscalización Parcial sobre el Impuesto del Valor Agregado IVA e Impuesto a las Transacciones IT por los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2008, a objeto de verificar supuestas ventas de motocicletas no facturadas.

El 12 de noviembre de 2012, se emitió la R.D. N° 17-01934-2012 con CITE: SIN/GDCBBA/DJCC/UTJ/RD/00428/2012, emitida por el Gerente Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero y marzo de la gestión 2008, disponiéndose el total de la deuda tributaria como monto líquido y exigible en 608.386 UFV que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales.

Que la impugnación de dicha resolución no consideró los puntos apelados de su parte por lo que presentó el recurso jerárquico que fue resuelto en 11 de junio de 2013 disponiendo confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0133/2013 de 15 de marzo de 2013, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 17-01934-2012.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la Resolución Administrativa N° AGIT-RJ 0736/2013 de 11 de junio de 2013, por la que se dispuso confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0133/2013, que mantiene firme y subsistente la R.D. N° 17-01934-2012, es injusta e inmotivada, toda vez que no se han considerado adecuadamente los puntos recurridos de su parte y tampoco se ha observado la existencia de vicios procesales susceptibles de nulidad, motivo por el cual indica que todo acto administrativo necesariamente debe contener una fundamentación, la misma que de forma razonada y razonable de lugar a una decisión justa, estableciendo de manera adecuada tanto los hechos y antecedentes del caso, así como de los derechos correspondientes y en virtud de los cuales se considere la existencia o inexistencia de obligaciones tributarias.

Que en el proceso de determinación de oficio realizado por la Gerencia Distrital de Cochabamba del SIN, de la revisión del contenido de la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012 y mediante el cual se estableció un adeudo tributario en el IVA e IT por un total de 596.0126 UFV correspondientes a los periodos fiscales abril, mayo y junio de la gestión 2008, claramente se puede verificar que no se plasma el trabajo de campo realizado por los funcionarios a cargo del procedimiento de fiscalización parcial, que si bien se realizó diferentes procedimientos para establecer la base imponible del IVA e IT, sobre base cierta, sin embargo, los mismos no fueron reflejados o descritos detalladamente, como se ejemplifica en los cuadros que se tiene dentro la misma es así que en el acápite que lleva el subtítulo "IVA- L. N° 843 D.S. N° 21530" en cuanto la determinación de ingresos omitidos por ventas no declaradas en la parte pertinente no indica si este es dado por motocicletas, bicicletas o repuestos de motocicletas simplemente de forma genérica expone señalando que "como resultado de los procedimientos aplicados, se han determinado ingresos omitidos en los periodos enero, febrero y marzo de la gestión 2008, obtenidos en base a reportes por las agencias despachantes de aduana, información mediante la cual se identificaron importaciones no declaradas por el contribuyente..." también hace una simple referencia gráfica en cuanto a las diferencias que se dan entre el libro de ventas Vs. declaraciones juradas y diferencias encontradas entre el libro de compras Vs. declaraciones juradas y siendo este el procedimiento que la Administración siguió para determinar la deuda tributaria, indica que no debió ser dada de forma tan genérica y simplista, mínimo debió detallar:

- Cuál fue el procedimiento que se siguió para efectuar el trabajo de fiscalización.
- Cuál fue el método empleado para efectuar la determinación de la deuda tributaria.
- Cuánto corresponde por ventas no facturadas.
- Cuánto corresponde por importaciones no declaradas.
- Cuánto por depuración de crédito fiscal.

Asimismo en el acápite "Impuestos a las Transacciones IT" se reitera el mismo texto que se utilizó para establecer el tributo omitido en Impuesto al Valor Agregado seguido de una gráfica que establece el monto adeudado en dicho impuesto sin reflejar mayores consideraciones siendo que estos impuestos son distintos y se consignan por razones diferentes mismas que debieron ser expuestas en la Vista de Cargo y más aún se toma en cuenta que sirve de base para la fundamentación de la Resolución Determinativa conforme dispone el art. 96-I de la L. 2492, Cód. Trib.

Continúa señalando que la instancia jerárquica al igual que la Administración Tributaria no valoraron minuciosamente la observación en cuanto la fundamentación de hecho y de derecho que se hizo a momento de emitir la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012, tampoco en dicho acto administrativo se plasmó en alguna de sus partes el trabajo realizado por los funcionarios fiscalizadores, y los diferentes procedimientos para establecer la base imponible del IVA e IT, sobre base cierta, no fueron reflejados o descritos detalladamente para fundamentar los gráficos que consignan en la misma, por lo que consideran que la AT no habría dado cumplimiento a lo establecido por la propia Constitución Política del Estado en su art. 16-h), arts. 96 y 99-III de la L. N° 2492, art. 4 de la L. N° 2341, art. 68 de la L. N° 2492, debiendo en ese sentido y bajo todas las consideraciones tanto en los hechos como en derecho declarar la nulidad en ambos actos administrativos hasta el vicio más antiguo.

Manifiesta que el recurso jerárquico impugnado es contradictorio con otras posiciones similares asumidas y no ha considerado la existencia de vicios de nulidad toda vez que no se realizó una valoración integral sobre el proceso por la Administración Tributaria, existiendo falta de fundamentación técnica y legal tanto de la vista de cargo como de la resolución determinativa, advirtiéndose que en esta no se ha establecido adecuadamente los hechos, actos, elementos, valoraciones que fundamenten la resolución determinativa conforme establece el art. 96 del Cód. Trib., prácticamente la información que contiene es demasiado general, global no específica, cuantas motocicletas se habrían comprado y vendido, la marca, la cilindrada, los precios por clase de motocicletas y otras especificaciones, además se presume que las ventas se habrían realizado en el mismo periodo de compras aplicando de la forma más simplista la determinación de las supuestas ventas no facturadas por simple adición y sustracción aritmética sin efectuar un análisis más específico es más no se valoró que la AT investida por sus amplias facultades de investigación, fiscalización y control debe demostrar el acaecimiento del hecho imponible, es decir la efectiva transferencia de dominio del bien, en el caso presente de un bien que por su naturaleza es sujeto a registro público, en consecuencia no se valoró la omisión que realizó la AT de probar mediante documentación fehaciente la efectiva transferencia de dominio y su registro público de

los supuestos bienes vendidos en las entidades correspondientes como son “La Dirección Departamental de Tránsito” y el “Registro Único Automotor”, respectivamente.

Estos aspectos no considerados tanto en la vista de cargo como en la resolución de nulidad todo el proceso efectuado por el Servicio de Impuestos Nacionales ya que no contienen en forma detallada y específica las bases para determinar el tributo omitido por concepto, detalle, tipo, cilindrada, marca, cantidad, documento de transferencia generales de los supuestos compradores, número de registro público, número de placa de circulación, en contraposición a lo establecido mediante el art. 96 del Cód. Trib. y el art. 18 del D.S. N° 27310 referido a los requisitos esenciales que debe tener la Vista de Cargo y que al no haber sido estos puestos en conocimiento de su persona lo sitúa en un estado de indefensión, para efectuar una adecuada defensa a las observaciones que formula el SIN, aspectos que vician de nulidad la resolución determinativa, puesto que carece de los requisitos formales establecidos en los arts. 99 de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310.

Cabe destacar, que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en procesos similares referidos a la venta de motocicletas, repuestos y otros accesorios, y sobre proceso de fiscalización y de determinación de oficio realizado por la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, ha dispuesto la nulidad de obrados, conforme evidencia en las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 588, 709, 710, 714, 943, 1416 y 1504.

Que dentro del proceso de determinación de oficio, la Gerencia Distrital Cochabamba ha procedido a la cuantificación global de la misma, sin establecer el respaldo legal de qué artículos ni qué incisos se habrían transgredido, no se ha establecido la cuantificación de la deuda tributaria discriminada por concepto por supuestos tributos omitidos al IVA e IT identificando específicamente cuando corresponde a: ventas no facturadas, importaciones no declaradas, depuración del crédito fiscal, facturas declaradas en periodos distintos al periodo correspondiente, diferencia entre el importe de compras declaradas y el importe de compra según factura, tampoco se establece por periodo esta situación, liquidándose de manera genérica el IVA e IT.

Que la resolución impugnada no ha observado que existe mala identificación de la base imponible en base cierta por cuanto los documentos base para establecer la misma no configuran el hecho generador de los tributos supuestamente adeudados, que en el caso presente el nacimiento del hecho generador en el IVA e IT han sido generados por la información de terceros, específicamente por las Agencias Despachantes de Aduana siendo estas Meta&CIA Ltda. Trans Oceánica SRL Asercomex SRL, Adelsur SRL, que han identificado a su persona como titular e importador de la mercancía y que conforme a ellos se tomó como base y justificativo del hecho generador las Declaraciones Únicas de Importación DIU's por motocicletas, con lo cual se determinó las supuestas ventas no facturadas.

Que por otra parte conforme el art. 66-1 y 100 de la L. N° 2492, confieren a la AT amplias facultades con el fin de verificar la verdad de los hechos e identificar correctamente el hecho generador siendo este un elemento importante que conforme el art. 16 del mismo cuerpo legal, es base para configurar el tributo exigible y conocer el origen de la obligación tributaria todo aquello con el objeto de demostrar fácticamente los resultados de la determinación que si bien el mismo puede ser obtenido de terceras personas como ocurre en el presente caso la Administración debe hacerlo con miras de obtener, prueba e información que permita demostrar a través de los elementos dados por ley, el hecho generador que sin embargo, ahora no se cumple, toda vez, que tal determinación conforme se evidencia de los antecedentes administrativos del presente caso no se dio, pues se obtuvo información para probaren líneas anteriores no son documentos que demuestren el nacimiento del hecho generador tanto en el IVA como en el IT por lo que la AT en el presente caso no debió tomar en cuenta las declaraciones de Importaciones sino las facturas que hacen evidente la transferencia de dominio de la mercancía (motocicletas) lo cual según normativa señalada habría dado a conocer de forma indubitable los hechos generadores del tributo.

### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0736/2013 y se deje sin efecto la R.D. N° 17-01934-2012 y se establezca la inexistencia de las obligaciones impositivas al IVA e IT, o en su caso se disponga la nulidad de obrados, hasta el vicio más antiguo.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, señalando que si bien la resolución jerárquica está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, le corresponde remarcar y precisar lo siguiente:

Que el 10 de abril de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente al sujeto pasivo con la Orden de Verificación N° 00120FE00026 y Requerimiento N° 00109406, mediante el cual solicitó la presentación de documentación del periodo abril, mayo y junio de 2008, y según el Acta de Recepción de Documentos de 2 de mayo de 2012, se presentó los siguientes documentos: Anillado con Libros de Ventas y Compras IVA, Archivador de palanca c/ facturas de ventas, Archivador de palanca c/ facturas de compra DUIS y DDJJ y Certificado de dosificación.

Asimismo, se tiene que la Administración Tributaria, mediante cartas CITE: SIN/GNF/ DNIF/NOT/0324/2012 y CITE: SIN/GNF/DNIF/NIT/0559/2012 de 8 de marzo y 16 de abril de 2012 respectivamente, solicitó a la Aduana Nacional la remisión de reportes electrónicos de forma impresa con firmas y sellos respectivas que hagan prueba de las importaciones realizadas por los contribuyentes con fiscalizaciones en curso, siendo respondido dicho requerimiento con carta GNSGC-DASSC-293/2012 de 3 de mayo de 2012, adjuntando la información solicitada en medio impreso. A partir de esta información, se tiene que la Administración Tributaria para respaldar sus observaciones elaboró el Papel de Trabajo “Determinación margen de Utilidad”, con el cual determinó el margen de utilidad utilizando como fuentes los Estados Financieros de la Gestión 2008, de la siguiente manera: total de ventas menos el costo de ventas igual a la utilidad bruta en ventas (512.908-505.988=6.920), todo ello expuesto en el estado de resultados, con esta utilidad posteriormente, elaboró los Papeles de Trabajo “cuadro de determinación de ingresos omitidos por motocicletas Importadas”, “cuadro de determinación de ingresos omitidos por

bicicletas importadas” y “cuadro de determinación de ingresos omitidos por accesorios motocicletas importadas”, en los cuales transcribe los importes de DIF, GA pagado, ICE pagado, IVA pagado, de cada una de las pólizas de Importación informadas por la Aduana Nacional y respaldadas con las copias legalizadas de las DUIS tramitadas, determinando los Ingresos omitidos de la siguiente manera: el Costo Total de Importación se calcula mediante la suma del valor CIF más el GA e ICE efectivamente pagado; a este Costo Total de Importación, adiciona el porcentaje de Utilidad determinando en Papel de Trabajo anterior, a este importe suma el IVA efectivamente pagado y determina el total de los ingresos por importaciones no declaradas.

Continuando con el análisis, se tiene que el Papel de Trabajo “Cuadro Resumen de Ingresos Omitidos por Producto y Periodo”, muestra los ingresos determinados mensualmente en los Papeles de Trabajo “Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos por Motocicletas Importada”, “Cuadro de determinación de Ingresos Omitidos por Bicicletas Importadas” y “Cuadro de determinación de Ingresos Omitidos por Accesorios Motocicletas Importadas”, aclara que en el mismo se registra los ingresos por la gestión 2008, determinando un total de Bs 12.713.742.03; por ingresos omitidos en la venta de motocicletas, bicicletas y accesorios durante la gestión 2008. Finalmente, en función a las ventas declaradas por el contribuyente durante la gestión 2008, se realizó el Papel de Trabajo “Cuadro de Distribución Proporcional de Ingresos”, en el cual se distribuye mensualmente los Bs 12.713.742.03; como ingresos omitidos de la gestión 2008.

Posteriormente, emite la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012, de 22 de agosto de 2012, en función de los procedimientos expuestos en sus Papeles de Trabajo, refiriendo que la deuda tributaria se origina en los conceptos de IVA e IT, determinándose ingresos omitidos en los periodos de abril, mayo y junio de la gestión 2008, con el detalle de ingresos omitidos por ventas no declaradas, diferencias Libro de Ventas Vs. DDJJ y diferencias de Libro de Compras Vs. DDJJ y diferencias de Libro de Compras Vs. DDJJ; así como el incumplimiento de deberes formales por parte del contribuyente que originó la emisión de tres Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 0044631, 0044632 y 0044633.

Asimismo, a partir de los antecedentes administrativos, se tiene que la Administración Tributaria contaba a momento de establecer el precio de venta con la información de los Estados Financieros de la gestión 2008, mismo que fue entregado por el contribuyente al Banco Sol según se evidencia el sello de recepción por esta entidad financiera, con el cual cálculo el porcentaje del margen de utilidad, sin embargo, es necesario señalar que de la revisión de los papeles de trabajo “cuadro de determinación de ingresos omitidos por motocicletas importadas” y “cuadro de determinación de ingresos omitidos por accesorios importados”, tomando como dato inicial los importes consignados en las declaraciones únicas de importación, es decir las importaciones efectuadas por el sujeto pasivo, a la cual añadió el importe correspondiente al IVA, GA e ICE cancelados por la Importación de cada uno de los productos, a esta sumatoria añadió el margen de utilidad (1%) establecido del Estado de Resultados presentado por el sujeto pasivo, considerando a dicho importe ingreso omitido por el sujeto pasivo.

Por otro lado se advierte que para la distribución proporcional de los ingresos no declarados, la Administración Tributaria, en papel de trabajo “cuadro de distribución proporcional de ingresos omitidos”, en base a los Ingresos Declarados en el Formulario 200, presentados en la gestión 2008 por el contribuyente, estableció el porcentaje que representa el ingreso mensual con relación al total anual y multiplicó dicho porcentaje por el total del ingreso omitido, que estableció a partir del importe de la DUI, más los impuestos de importación y margen de utilidad, lo que denota que la Administración Tributaria aplicando un índice que se origina en los ingresos declarados en el formulario 200, estableció la cuantía del ingreso mensual respecto de total de ingresos omitidos determinados, y finalmente, se observa que la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-01934-12.

Continúa señalando que la Administración Tributaria, requirió al sujeto pasivo la presentación de documentación contable y específica, y sin perjuicio de la presentación, efectuó requerimientos a la Aduana Nacional de información, por lo que el sujeto activo contaba con los documentos e información suficiente que le permitiría conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo y poder determinar la base imponible para el IVA y el IT del periodo abril, mayo y junio de 2008 sobre base cierta.

Con relación a los vicios en la determinación, se advierte que Wilfredo Chuana Apio, en su recurso jerárquico, sostiene que la resolución determinativa, solo expone el “Cuadro de Determinación de Impuesto Omitido IVA e IT”, más el cuadro de Liquidación de la Deuda Tributaria, sin embargo no se encuentran expuestos los siguientes: “Cuadro de determinación de margen de utilidad”, “cuadros de determinación de ingresos omitidos”, “cuadro de distribución proporcional de ingresos omitidos”; lo que manifiesta que viola el derecho al debido proceso y el art. 99 de la L. N° 2492 (CTB), al cumplir el requisito mínimo de contener las especificaciones sobre la Deuda Tributaria y los fundamentos de hecho y de derecho, y al no exponer con claridad el origen de la base imponible; a ello agrega que es obligación de la Administración Tributaria informar al contribuyente de forma clara e inequívoca el origen de los reparos emitidos, así como la debida fundamentación de hecho y derecho con el objetivo de garantizar el debido proceso y principio de legalidad contemplado en los arts. 115 y 117 de la C.P.E.

Que el art. 99-II de la L. N° 2492 (CTB) establece que la resolución determinativa, debe tener como requisitos entre otros especificaciones sobre la deuda tributaria, los fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta la fundamentación, determinando que la ausencia de algunos de los requisitos mínimos viciará de nulidad del Acto Administrativo.

Por su parte, el D.S. N° 27310 (RCTB), en su art. 19 dispone que la resolución determinativa debe consignar los requisitos mínimos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492 (CTB) y aclara que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudado tributario calculado de acuerdo al art. 47 de la citada ley.

De la compulsas de antecedentes administrativos se tiene que como resultado del proceso de determinación iniciado con la notificación personal de la Orden de Verificación 0012OFE00026 y Requerimiento N° 00109406, por los periodos de abril, mayo y junio de 2008, e información recabada en cumplimiento de las amplias facultades otorgadas en los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492 (C.T.B.), de la Aduana Nacional y Agencias Despachantes de Aduana, la Administración Tributaria emitió y notificó mediante cédula el 29 de agosto de 2012, la Vista de Cargo N° SIN /GDC/DF/FE/VC/00347/2012, de cuya revisión se establece que sobre base cierta determinó ingreso omitidos para el IVA,

ingresos omitidos "obtenidos en base al reporte proporcionado por la Aduana Nacional de Bolivia y las copias legalizadas de las Declaraciones Únicas de Importación presentadas por las Agencias Despachantes de Aduanas, información mediante la cual se identificaron importaciones no declaradas por el contribuyente, que se traducen en ventas no facturadas"; diferencias de consignación de importes de compras en la Declaración Jurada de junio de 2008; de la misma manera para el IT determinó ingresos omitidos, por importaciones no declaradas que se traducen a ventas no facturadas, las que se obtuvieron en la verificación de los reportes remitidos de la Aduana y las copias de las DUI remitidas por las Agencias Despachantes de Aduana; en consecuencia establece un tributo omitido por IVA de Bs 859.619.- y por IT Bs.197.040.

Así también, indica que dicha vista de cargo detalla y fundamenta las causas por las cuales se emitieron las Actas por Contravenciones Tributarias N° 44631, 44632 y 44633, donde expone la liquidación previa de la deuda tributaria por los periodos fiscalizados, por un importe de Bs 1.057.191.- equivalente a 596.126 UFV que comprende el tributo Omitido, Intereses, Sanción por Omisión de Pago y Multas por incumplimiento a los Deberes Formales; y siendo que la Vista de Cargo sirve de base para la fundamentación de la Resolución Determinativa conforme lo establece del art. 196 de la L. N° 2492 (CTB), de la revisión de la citada Resolución, se advierte que la R.D. N° 17-01934-12, notificada mediante cédula el 27 de octubre de 2012, señala específicamente los procedimientos desarrollados en la fiscalización y adicionalmente añade un cuadro de determinación de IVA e IT, aclarando que los ingresos determinados no declarados fueron producto de la importación de Motocicletas, Bicicletas y Accesorios de acuerdo a declaraciones únicas de importación y no ha declarado la totalidad de las ventas, mismas que fueron distribuidas en función a los ingresos declarados por el contribuyente; además de identificar diferencias entre las compras según facturas y las declaradas del periodo de junio de 2008.

En ese contexto, resulta evidente que resolución determinativa contiene los fundamentos de hecho que dan lugar al reparo y sustenten la decisión de la Administración Tributaria; por lo que dicho acto no se encuentra viciado de nulidad conforme a las previsiones de los arts. 99 de la L. N° 2492 (CTB); en ese entendido, corresponde confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0133/2013 emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, en consecuencia firme y subsistente la R.D. N° 17-01934-12 de 12 de noviembre de 2012 emitida por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) en contra de Wilfredo Cahuana Apio.

## II. 2 Petitorio.

En mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicito a sus probidades declarar improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por Wilfredo Cahuana Apio, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0736/2013 de 11 de junio de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

## III. Antecedentes administrativos y procesales.

- El 10 de abril de 2012, se notificó a Wilfredo Cahuana Apio con la Orden de Fiscalización N° 00120FE00026 con lo que se comenzó un proceso de Fiscalización Parcial sobre el Impuesto del Valor Agregado IVA e Impuesto a las Transacciones IT por periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2008, a objeto de verificar supuestas ventas de motocicletas no facturadas.

- El 13 de julio de 2012, la Administración Tributaria emite las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 44631, 44632 y 44633, por el incumplimiento a la emisión de facturas cumpliendo con los formatos, información y demás aspectos técnicos establecidos en norma específica, sancionando cada una multa de Bs. 100 UFV.

- El 22 de agosto de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE:SIN/GDC/DF/FE/INF/02794/2012, que señala que respecto al IVA e IT se determinó ingresos omitidos en los periodos abril, mayo y junio de 2008 obtenidos en base al reporte proporcionado por la Aduana Nacional de Bolivia y las copias legalizadas de las Declaraciones de Importación presentadas por las Agencias Despachantes de Aduana, de donde determinó importaciones no declaradas, que se tradujeron en ventas no facturadas, notificándose al contribuyente con la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012 que establece una deuda tributaria de Bs. 1.057.191.- equivalente a 596.126 UFV que comprende Tributo Omitido, Intereses, Sanción por Omisión de Pago y Multa por Incumplimiento de Deberes Formales.

- El 27 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Wilfredo Cahuana Apio la R.D. N° 17-01934-12, la que determina sobre base cierta que realizó importaciones de motocicletas, bicicletas y accesorios conforme a Declaraciones Únicas de Importación y no declaró la totalidad de las mismas, además verifica diferencias entre la compras según facturas y las compras declaradas en los periodos abril, mayo y junio de 2008, determinando una deuda tributaria de 608.386 UFV equivalente a Bs. 1.089.370.

- Notificado Wilfredo Cahuana Apio con dicha resolución presentó el recurso de alzada, el mismo que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0133/2013 de 15 de marzo de 2013, que determinó confirmar la R.D. N° 17-01934-12 de 12 de noviembre, emitida por la Gerencia Distrital de Cochabamba del SIN, conforme el art. 212. b) de la L. N° 3092.

- Que ante dicho fallo el sujeto pasivo, presentó recurso jerárquico, que fue resuelto por la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0736/2013 de 11 de junio de 2013, que determinó confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0133/2013 de 15 de marzo, en consecuencia mantener firme y subsistente la R.D. N° 17-01934-12 en contra de Wilfredo Cahuana Apio.

- En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. y concluido el trámite se decretó autos para Sentencia.

## IV. De la problemática planteada.

Que el motivo de la litis en el presente proceso, se origina en:

1. Determinar si la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012 de 22 de agosto de 2012, no plasma el trabajo de campo realizado por los funcionarios de la Administración Tributaria, careciendo de fundamentación de hecho y de derecho.

2. Si existió mala identificación de la base imponible sobre base cierta.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas 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.- Respecto a "Si la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012 de 22 de agosto de 2012, no se plasma el trabajo de campo realizado por los funcionarios a cargo del procedimiento de fiscalización parcial, que si bien se realizó diferentes procedimientos para establecer la base imponible del IVA e IT, sobre base cierta, sin embargo, los mismos no fueron reflejados en la vista de cargo ni muestran el procedimiento seguido para el cálculo de la deuda tributaria, incumpliendo los arts. 68, 96 y 99 del Cód. Trib., 115 y 119 de la C.P.E. y 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo"; sobre el particular en el presente caso se hace necesario revisar los requisitos y causales de nulidad de la Vista de Cargo, con ese objetivo se tiene que el art. 96 del Cód. Trib. señala: "I. La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado. II. En contrabando, el acta de intervención que fundamenta la resolución determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante decreto supremo. III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo o el acta de intervención, según corresponda", de tal forma que son requisitos indispensables de una vista de cargo, los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa y por otro lado, la ausencia de cualquiera de los requisitos señalados en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo y los requisitos indispensables de la vista de cargo al tratarse de sanciones vinculadas al procedimiento de determinación se encuentran el art. 18-2) de la RND 10-0037-07 (vigente al momento de la fiscalización) que establece que: "...La vista de cargo contendrá como mínimo, la siguiente información: A. número de la vista de cargo. b. Lugar y fecha de emisión. c. Nombre o razón social del sujeto pasivo; d. Número de identificación tributaria (cuando se encuentre inscrito). e. Número de Orden de Fiscalización o Verificación). f. Alcance del proceso de determinación (impuesto, periodo, elementos y/o hechos que abarcan la Orden de Fiscalización o Verificación). g. Liquidación previa de la deuda tributaria... h. Norma específica infringida que respalda la liquidación previa de la deuda tributaria. i. actos u omisiones atribuidas al presunto autor (sujeto pasivo y/o representante legal), que refieren indicios sobre la comisión de una contravención...j. Plazo y lugar para la presentación de descargos, respecto a la liquidación previa de la deuda tributaria y la calificación de la conducta. k. Firma y sello del Gerente Distrital, GRACO o Sectorial y del Jefe del Departamento de Fiscalización", precisamente el inciso que interesa es el f. del art. 18-2) de la RND 10-0037-07, puesto que éste determina que el alcance del proceso de determinación deberá contener: el impuesto, el periodo, los elementos y/o hechos que abarcan la Orden de Fiscalización o Verificación, que no son más que los fundamentos de hecho de una resolución administrativa o judicial, entendiéndose por fundamento de hecho, las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado al juez o autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión se han verificado o no en la realidad; por su parte el art. 18 del D.S. N° 27310 correspondiente al Reglamento del Código Tributario, detalla en 8 incisos el contenido esencial de una vista de cargo y en su inc. g) establece que deberá contener el acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción.

Respecto al contenido de las Resoluciones Determinativas, el art. 99 del citado CTb, establece que debe contener las especificaciones sobre la deuda tributaria, los fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción; por su parte, el art. 19 del citado DS 27310, desarrolla la frase "especificaciones sobre la deuda tributaria" y claramente determina que las mismas se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado.

En el presente caso de una revisión de la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012 de 22 de agosto de 2012, se evidencia que esta no tiene las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado a la autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión se han verificado o no en la realidad, es decir no existe el procedimiento de cálculo y de obtención de las ventas no facturadas de IVA e IT que demuestran los ingresos no declarados y solo se limita fijar dos cuadros los siguiente:

Impuesto al valor agregado-IVA (L. N° 843, D.S. N° 21530)	
Detalle.	Importe
Ingresos Omitidos x Ventas no Declaradas.	2.043.128.13.-
Diferencias Libro de Compras Vs. DDJJ	14.054.54.-
Total.	2.057.182.67.-

Impuesto a las Transacciones (L. N° 843, D.S. N° 21530)	
Detalle.	Importe
Ingresos Omitidos x Ventas no Declaradas.	2.043.128.13.-
Total.	2.043.128.13.-

Se debe acotar a lo ya razonado, que la propia Autoridad General de Impugnación Tributaria, reconoce que la vista de cargo no tiene los procedimientos desarrollados en la fiscalización por ello en el memorial de contestación señala: "Siendo que la vista de cargo sirve para la fundamentación de la resolución determinativa conforme lo establece el parág. I del art. 96 de la L. N° 2492 (CTB), de la revisión de la citada resolución, se advierte que la R.D. N° 17-01934-12, notificada mediante cédula el 27 de octubre de 2012, señala específicamente los procedimientos desarrollados en la fiscalización y adicionalmente añade un cuadro de determinación del IVA e IT, aclara que los ingresos determinados no declarados fueron producto de la importación de motocicletas, bicicletas y accesorios de acuerdo a Declaraciones Únicas de Importación y no ha declarado el total de las ventas, mismas que fueron distribuidas en función a los ingresos declarados por el contribuyente...".

En conclusión, la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012 de 22 de agosto de 2012 no contiene, las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado a la autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión se han verificado o no en la realidad, es decir no existe el procedimiento de cálculo y de obtención de las ventas no facturadas de IVA e IT que demuestran los ingresos no declarados y el procedimiento de cálculo recién fue incorporado posteriormente en la resolución determinativa, infringiendo el art. 96-II y III del Cód. Trib. e inc. f. del art. 18-2) de la RND 10-0037-07

2.- Respecto a determinar si existió mala identificación de la base imponible sobre base cierta, siendo que el nacimiento del hecho generador en el IVA e IT en el presente caso se hubiese generado por la información de terceros; sobre el particular conforme a la normativa administrativa tributaria vigente y desarrollando lo establecido en el art. 43 de la L. N° 2492, la determinación de la base imponible se establece bajo los siguientes métodos: 1) Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo; y 2) Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente. De tal forma que la determinación tributaria sobre base cierta se da cuando el contribuyente cuenta con la documentación necesaria para determinar el tributo exigible, esto es con documentos que permitan a la Administración Tributaria conocer en forma directa y cierta el hecho generador de la obligación tributaria y la determinación tributaria sobre base presunta, cuando no se ha podido obtener la información necesaria por acción u omisión del deudor, autorizándose a la Administración Tributaria a que recurra a hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

En el caso de autos, conforme se tiene de los antecedentes administrativos, la Administración Tributaria requirió al contribuyente, la entrega de documentación para realizar la fiscalización y que fue presentada por el contribuyente y además igualmente requirió documentación a la Aduana Nacional de Bolivia la remisión de reportes electrónicos en forma impresa, por lo que la Administración Tributaria contó con la documentación necesaria para poder determinar la obligación tributaria sobre base cierta.

Asimismo la entidad demandante se limita a mencionar sin mayor fundamento que la resolución del recurso jerárquico es contradictoria con otras posiciones similares, sin hacer mención a que casos corresponden en específico, por lo que este tribunal no puede suplir la falta de carga probatoria a la que está obligado el demandante.

## V.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que de acuerdo al marco normativo y de la relación de antecedentes administrativos descritos, que la administración tributaria debe pronunciar sus decisiones con base a los principios de verdad material y en resguardo del derecho al debido proceso en sus elementos constitutivos defensa, y motivación y fundamentación de sus decisiones o actuaciones procesales, como única forma de resguardar el valor justicia que todo procesamiento que genera una sanción exige.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 40 a 49, subsanada a fs. 53 interpuesta por Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y en consecuencia se anulan obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012 debiendo la Administrativa Tributaria emitir una nueva.

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, Rita Susana Nava Durán, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala





9

**Wilfredo Cahuana Apio c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 39 a 48 mediante la cual Wilfredo Cahuana Apio representado legalmente por Juan Carlos Peralta Chávez impugna la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0738/2013 pronunciada el 11 de junio por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 54 a 58, réplica de fs. 82 a 85, dúplica de fs. 89, los antecedentes del proceso y de la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Wilfredo Cahuana Apio representado legalmente por Juan Carlos Peralta Chávez, interpone demanda contenciosa administrativa señalando que tanto en el recurso de alzada como en el jerárquico, se observó la existencia de vicios procesales susceptibles de nulidad que no fueron oportunamente considerados, y manifiesta que las razones de hecho y de derecho que fundamentan una determinada decisión son conocidas por los contribuyentes a través de los datos contenidos en los actos administrativos tributarios, con la finalidad de realizar los reparos correspondientes en la etapa de descargos y ejercer el derecho a la defensa en el marco del debido proceso; sin embargo, lo relativo al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones por un total de 1.668.831 UFV correspondiente a los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008 no plasma el trabajo realizado por los funcionarios a cargo del procedimiento de fiscalización parcial.

I.1 Antecedentes de derecho de la demanda.

Que si bien se realizaron diferentes procedimientos para establecer la base imponible del IVA e IT sobre base cierta, los mismos no fueron reflejados o descritos detalladamente, ya que la determinación de ingresos omitidos por ventas no declaradas, en la parte pertinente no especifica si es por motocicletas, bicicletas o repuestos, sino que hace una simple referencia genérica de tales aspectos y de la misma manera hace una simple referencia gráfica de las diferencias entre el libro de ventas y el de declaraciones juradas, dejando de especificar cuál fue el procedimiento que se siguió para efectuar el trabajo de fiscalización, el método empleado para efectuar la determinación de la deuda tributaria, cuanto corresponde por ventas no facturadas, por importaciones no declaradas y por depuración del crédito fiscal.

Manifiesta que en el acápite relativo al Impuesto a las Transacciones, se reitera el mismo texto que se utilizó para establecer el tributo omitido en el IVA, seguido de una gráfica que refleja el monto adeudado sin efectuar mayores consideraciones, aun tratándose de impuestos distintos que fueron consignados por razones distintas que debieron ser expuestas en la vista de cargo, más aún si se toma en cuenta que sirve de base para la fundamentación de la resolución determinativa, conforme dispone el art. 96-I de la L. N° 2492.

Que la vista de cargo no estableció claramente los hechos, actos, elementos y valoraciones que sirvan de fundamento para la resolución determinativa, conforme establece el art. 96 del Cód. Trib.; además de no haber valorado la omisión en que incurrió la Administración Tributaria en cuanto al hecho de probar mediante documentación fehaciente la efectiva transferencia de dominio y el registro público de los supuestos bienes vendidos, en las entidades correspondientes como son la Dirección Departamental de Tránsito y el Registro Único Automotor, aspectos que no son considerados en la vista de cargo ni resolución determinativa, viciando así todo el proceso efectuado por el Servicio de Impuestos Nacionales, al no contener el detalle específico de las bases que determinan el tributo omitido.

Que no fueron valorados los vicios de nulidad de la resolución determinativa ya que ésta no especifica en forma detallada las bases para determinar el tributo omitido, concepto, detalles, tipo, cilindrada, marca, cantidad, documento de transferencia, generales de los impuestos compradores, número de registro público, número de placa de circulación, y demás detalles que no fueron especificados, lo cual a decir de la parte actora, implica un estado de indefensión, viciando de nulidad la resolución determinativa, motivo por el cual debió declararse la nulidad de ambos actuados.

Refiere que la resolución de recurso Jerárquico impugnada en el caso de autos, es contradictoria con otras posiciones similares, puesto que no realizó una valoración integral sobre el proceso realizado por la Administración Tributaria, ya que el mismo está viciado de nulidad por falta de fundamentación técnica y legal, tanto de la vista de cargo como de la resolución determinativa, al carecer de los requisitos formales establecidos en los arts. 99 e la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310, y destaca que en casos similares la Autoridad General de Impugnación Tributaria dispuso la nulidad de obrados.

Que por otra parte, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada en el caso de autos, no observó la mala identificación de la base imponible sobre base cierta, ya que los documentos destinados a establecer este extremo, no configuran el hecho generador de los tributos supuestamente adeudados, sino que el nacimiento del hecho generador en el IVA e IT se dio por la información de terceros que en el presente caso son las Agencias Despachantes de Aduana, las cuales identificaron al

demandante como titular e importador de la mercancía, tomando como base y justificativo del hecho generador, las Declaraciones Únicas de Importación DUI's por motocicletas, con lo cual se habrían determinado las supuestas ventas no facturadas, sin tomar en cuenta que no constituyen documentos que de forma directa e indubitable permitan establecer el hecho generado, por cuanto la determinación de la base imponible es errónea al no configurar el hecho generador del impuesto correspondiente.

Que el nacimiento del hecho imponible se produjo mediante una cuantificación global, sin establecer de donde emergen las observaciones realizadas y, menos aún, los montos, además de carecer de respaldo legal, dejando también de establecer la situación por período, liquidándose de manera genérica lo relativo a ambos impuestos, incumpliendo así lo dispuesto por el art. 96 del Cód. Trib., al viciar de nulidad dicha actuación.

Indica que fue limitado el derecho a la defensa del interesado, al no establecer con precisión el ordenamiento jurídico transgredido, lo cual impidió la realización de una adecuada fundamentación, por no contar con los cargos respaldados y la cuantía correspondiente; aspectos estos que vician de nulidad el proceso de determinación, motivando la nulidad de obrados hasta que la vista de cargo establezca de manera correcta y adecuada el origen de las obligaciones tributarias.

### I.3. Petitorio.

En función a lo anotado precedentemente, solicita se declare probada la demanda disponiendo la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0738/2013 y la R.D. N° 17-01936-2012 de 12 de noviembre.

### II. De la contestación a la demanda.

II.1. Corrida en traslado la demanda, se apersonó Daney David Valdivia Coria en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), quien contestó negativamente la demanda, señalando lo siguiente:

Sobre el primer aspecto al que hace referencia la demanda, relativos a los vicios en la determinación que acusa la parte actora, manifiesta que la Administración Tributaria emitió y notificó la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00352/2012, estableciendo que sobre base cierta determinó ingresos omitidos para el IVA, que fueron obtenidos en base al reporte proporcionado por la Aduana Nacional de Bolivia y las copias legalizadas de las Declaraciones Únicas de Importación presentadas por las Agencias Despachantes de Aduanas, información mediante la cual se identificaron importaciones no declaradas por el contribuyente, que se traducen en ventas no facturadas, diferencias de consignación de importes de compras en las declaraciones juradas de octubre y noviembre de 2008 y error de registro del saldo a favor de la declaración jurada del periodo septiembre de 2008; de la misma manera, para el IT determinó ingresos omitidos por importaciones no declaradas, que se traducen a ventas no facturadas, las que se obtuvieron de la verificación de los reportes remitidos de la Aduana Nacional y las copias de las DUI remitidas por las Agencias Despachantes de Aduana, estableciendo un tributo omitido por IVA de Bs. 2.407.924.- y por IT Bs. 551.631.-

Que la vista de cargo expone la liquidación previa de la deuda tributaria por los periodos fiscalizados, por un importe de Bs 2.959.555.- equivalente a 1.668.831 UFV que comprende el tributo omitido, intereses sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a los deberes formales, otorgando un plazo de 30 días para que el contribuyente formule sus descargos y presente pruebas.

Refiere que si bien la vista de cargo sirve de base para la fundamentación de la resolución determinativa, conforme establece el parág. I del art. 96 de la L. N° 2492, la R.D. N° 17-01936-12 a diferencia de lo señalado en la vista de cargo antes citada, incorpora procedimiento desarrollados en la fiscalización y adicionalmente añade un cuadro de Determinación de IVA e IT y aclara que los ingresos determinados no declarados fue producto de la importación de motocicletas, bicicletas y accesorios, de acuerdo a declaraciones únicas de importación y, que no declaró la totalidad de ventas, mismas que fueron distribuidas en función a lo ingresos declarados por el contribuyente. Señala que la resolución determinativa contiene los fundamentos de hecho que dan lugar al reparo y sustentan la decisión de la Administración Tributaria, por lo que dicho acto no se encuentra viciado de nulidad conforme previene el art. 99 de la L. N° 2492.

Con relación al segundo aspecto al que hace referencia la demanda, manifiesta que cuando esa entidad evidenció la existencia de vicios de nulidad en la vista de cargo o en la resolución determinativa dispuso la nulidad correspondiente; pero que, sin embargo, en el caso de autos, las supuestas nulidades acusadas por el ahora demandante no son evidentes pues se verificó que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa cumplen los requisitos exigidos por la norma tributaria, por lo que ese argumento carecería de argumento legal.

Con relación al tercer fundamento de la demanda, hace referencia a la doctrina para señalar que la determinación de la deuda tributaria puede efectuarse sobre base cierta, cuando la Administración Tributaria dispone de los elementos necesarios para conocer en forma directa la existencia de la obligación tributaria sustancial, es decir, cuando dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto hecho, no solo en cuanto su efectividad, sino también a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él y, en ese contexto, refiere que el 10 de abril de 2012 la Administración Tributaria notificó personalmente al sujeto pasivo con la Orden de Verificación 00120FE00028 y Requerimiento 00109408, mediante el cual solicitó la presentación de la documentación de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008 y que una vez efectuado el trabajo de campo y los papeles de trabajo respectivos, el SIN emitió la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00324/2012 en función de los procedimientos expuestos en sus Papeles de Trabajo, refiriendo que la deuda tributaria se origina en el IVA e IT, determinándose ingresos omitidos en los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008, con el detalle de ingresos omitidos por ventas no declaradas, diferencias Libro de Ventas VS DDJJ y Diferencias de Libro de Compras VS DDJJ, así como el incumplimiento de deberes formales por parte del contribuyente, que originó la emisión del Acta por Contravenciones Tributarias 0044634.

Que al momento de establecer el precio de venta, la Administración Tributaria contaba con la información de los estados financieros de la gestión 2008, que fueron entregados por el contribuyente al Banco Sol y sirvieron para el cálculo del porcentaje del margen de utilidad.

Que de acuerdo a los papeles de trabajo “Cuadro de determinación de ingresos omitidos por motocicletas importadas”, “Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos por Bicicletas Importadas” y “cuadro de determinación de ingresos omitidos por accesorios importados”, se tomó como dato inicial los importes consignados en las Declaraciones Únicas de Importación, es decir, las importaciones efectuadas por el sujeto pasivo, a las cuales añadió el importe correspondiente al IVA, GA e ICE cancelados por la Importación de cada uno de los productos, a esta sumatoria añadió el margen de utilidad (1%) establecido del estado de resultados presentado por el sujeto pasivo, considerando a dicho importe Ingreso Omitido por el sujeto pasivo.

Manifiesta que para la distribución proporcional de los ingresos no declarados, en el Papel de Trabajo “cuadro de determinación de ingresos omitidos”, la Administración Tributaria en base a los Ingresos Declarados en el Formulario 200 presentado por el contribuyente en la gestión 2008, estableció el porcentaje que representa el ingreso mensual con relación al total anual y multiplicó dicho porcentaje por el total del ingreso omitido que estableció a partir del importe de la DUI más los impuestos de importación y margen de utilidad, lo que denota que la administración Tributaria, aplicando un índice que se origina en los ingresos declarados en el Formulario 200, estableció la cuantía del ingreso mensual, más no estableció con certeza los importes percibidos mensualmente por el sujeto pasivo, por la venta de los productos importados y, de esa manera, la Administración Tributaria emitió posteriormente la R.D. N° 17-01936-12, requiriendo al sujeto pasivo la presentación de la documentación contable y específica requerida DDJJ del IVA, DDTT el IT, Libro de Ventas IVA, Libro de Compras IVA, Formulario de Habilitación de Notas Fiscales y Pólizas de Importación, efectuando también requerimiento de información a la Aduana Nacional. En función a lo expuesto, señala que la Administración Tributaria contaba con los documentos e información suficiente para conocer la forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo y estuvo en condiciones de determinar la base imponible para el IVA e IT de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008 sobre base cierta.

Indica que si bien los prendimientos aplicados para establecer el ingreso omitido y la distribución de ingresos mensuales, ponen de manifiesto que la Administración Tributaria utilizó porcentajes en la prorata del ingreso mensual, estableciendo un ingreso mensual que no dio certidumbre respecto del importe mensual determinado, la denominación del método empleado para la determinación de la base imponible, no implicó indefensión alguna para el contribuyente, o vulneración alguna de derechos, toda vez que la Administración Tributaria no prescindió de la información presentada por el mismo.

## II.2. Petitorio.

Por los fundamentos expuestos, solicita se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por Juan Carlos Peralta Chávez en representación de Wilfredo Cahuana Apio.

## III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes procesales cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

De fs. 1 a 4 del cuaderno de antecedentes administrativos, cursa la R.D. N° 17-01936-12 que resuelve determinar de oficio las obligaciones impositivas del por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2008 en la suma de 1.700.845.- UFV's, equivalentes a Bs 3.045.516.- calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago y sancionándolo con una multa igual al 100% del tributo omitido.

De fs. 7 a 11 cursa la Interposición del recurso de alzada por Wilfredo Cahuana Apio, que en lo principal observa la existencia de errores en la distribución proporcional de ingresos omitidos en la gestión 2008 para la determinación de la base imponible, ausencia de exposición del sustento del tributo omitido, existencia de error al establecer la fiscalización sobre base cierta e incorrecta calificación de conducta; de fs. 19 a 25 cursa la contestación al recurso de alzada, posterior memorial de ofrecimiento de prueba por el demandante, que en lo principal niega los extremos sustentados por la parte actora, con el argumento de que en la fiscalización realizada sobre base cierta, se comprobó la existencia de una diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por la Administración Tributaria, en los periodos fiscales octubre noviembre y diciembre 2008, por no haber determinado el contribuyente, los impuestos conforme a ley.

De fs. 56 a 68 de antecedentes, cursa el Informe Técnico Jurídico ARIT-CBA/ITJ/0131/2013 de 15 de marzo de 2013 que recomienda confirmar la R.D. N° 17-01936-12; de fs. 69 a 81 cursa la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0131/2013 que confirma la resolución determinativa antes individualizada, precedida de la interposición del recurso jerárquico que motivó la emisión del Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-0738/2013 de 07 de junio que en lo principal estableció que la Resolución Determinativa observada por el demandante, contenía todos los fundamentos de hecho que dieron lugar al reparo y sustentaron la decisión de la Administración Tributaria, por lo que dicho acto no tenía vicio alguno de nulidad y recomendó confirmar la Resolución ARIT-CBA/RA 0131/2013. Posteriormente fue emitida la resolución de recurso jerárquico que impugna la parte actora en el caso de autos.

## IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la problemática se origina en:

1.- Determinar si la vista de cargo no plasma el trabajo de campo realizado por la Autoridad Tributaria, careciendo de fundamentación de hecho y de derecho.

2.- Si existió mala identificación de la base imponible sobre base cierta.

## V. Análisis del problema jurídico planteado.

En atención a la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto.

Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V.1. De conformidad a lo relacionado líneas arriba, es necesario precisar primeramente que el art. 96 del Cód. Trib. establece los requisitos indispensables que debe contener la Vista de Cargo, como ser los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, significando la ausencia de cualquiera de estos requisitos, la nulidad de la misma.

Que las sanciones vinculadas al procedimiento de determinación, están establecidas en el art. 18-2) de la RND10-0037-07, (vigente a momento de la fiscalización), en cuyo inciso f) determina que el alcance del proceso de determinación deberá contener: el impuesto, el periodo, los elementos y/o hechos que abarcan la Orden de Fiscalización o Verificación, mismos que constituyen los fundamentos de hecho de una resolución administrativa o judicial, entendiéndose por fundamento de hecho, las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que llevaron al juez o autoridad administrativa a asumir una determinada decisión.

Que en el caso de autos, se evidencia que no existen suficientes indicios que permitan a la autoridad administrativa formar convicción sobre los hechos que motivan la pretensión, puesto que no existe el procedimiento de cálculo y de obtención de las ventas no facturadas de IVA e IT que demuestren los ingresos no declarados, extremo que es reconocido por la propia Autoridad General de Impugnación Tributaria cuando señala que la vista de cargo no observa los procedimientos desarrollados en la fiscalización; todo lo cual permite concluir que la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00352/2012 de 22 de agosto, no contiene las razones y explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que llevaron a la autoridad administrativa, a la convicción de que existen ventas no facturadas de IVA e IT que demuestren los ingresos no declarados, infringiendo así el art. 96-II y III del Cód. Trib. e inc. f) del art. 18-2) de la RND 10-0037-07.

V.2. De conformidad a lo establecido en el art. 43 de la L. N° 2492, la determinación de la base imponible se realiza bajo los siguientes métodos:

a) Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

b) Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias en el artículo siguiente.

En el caso de autos, conforme se tiene de antecedentes administrativos, la Administración Tributaria requirió al contribuyente, la entrega de documentación para realizar la fiscalización, misma que fue presentada por el contribuyente y, requirió de la Aduana Nacional de Bolivia, la remisión de reportes electrónicos en forma impresa, implicando ello, que la Administración Tributaria contó con la documentación necesaria para determinar la obligación tributaria sobre base cierta.

#### VI. Conclusiones.

Del análisis precedente se tiene que, el Tribunal Supremo de Justicia con la facultad conferida de realizar el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos ejercidos en sede administrativa, concluye que la Autoridad de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada incurrió en conculcación de normas, al realizar una incorrecta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que no se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 39 a 48 interpuesta por Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y, en su mérito, ANULA OBRADOS hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la emisión de la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00352/2012 de 22 de agosto, inclusive, debiendo la autoridad administrativa emitir un nueva Vista de Cargo, que adecúe sus alcances a la normativa tributaria correspondiente y desarrolle el proceso administrativo sin vicios de nulidad que afecten al eficacia jurídica de sus resoluciones.

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, Rita Susana Nava Durán, Norca Natalia Mercado Guzmán y Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



10

**Empresa Metalúrgica Vinto c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 42 a 51, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0452/2012 de 2 de julio de fs. 4 a 27, la contestación de fs. 90 a 95, el memorial del tercero interesado de fs. 226 a 230 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que el 19 de octubre se notificó a la empresa Metalúrgica Vinto con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00874-11 misma que establece a favor de la empresa la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado por el periodo noviembre de 2009, el importe de Bs 6.563.287.- de un monto solicitado de Bs 9.533.178.

Que la Empresa Metalúrgica Vinto interpuso recurso de alzada, que fue resuelta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ 0184/2012 de 12 de marzo, revocando parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM previa N° 23-00874-11 de 18 de octubre de 2011, dejando sin efecto el reparo de Bs 2.969.891.- conformado por Bs 1.523.716.- por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver, Bs 3.873.- por crédito fiscal no sujeto a la tasa cero en el IVA y Bs 1.442.302.- correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 mencionados más Bs 6.563.287.- establecidos en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado, sumando un total de Bs 9.533.178.- por el periodo fiscal noviembre de 2009.

Que dicha resolución fue objeto de recurso jerárquico interpuesto por la Administración Tributaria, a cuyo efecto se emitió la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0452/2012 de 02 de julio, que resuelve revocar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ 0184/2012, en la parte referida al crédito fiscal observado manteniendo firme y subsistente la depuración del crédito fiscal de Bs 3.873.- por las facturas N° 1424, 562, 563 y 301 sujetas al beneficio de tasa cero, así como la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs 1.442.302.- por las facturas N° 362, 363, 364, 366, 228, 229 y 230, haciendo un total de 1.446.175 como no sujeto a devolución y mantener firme lo establecido a los gastos de realización conservando la base de Bs. 9.533.178, resultando el importe sujeto a devolución de Bs 8.087.003- correspondientes al periodo fiscal noviembre de 2009.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Como fundamentos de la demanda, señaló lo que a continuación en síntesis se refiere:

1. Sobre Gastos de Realización.

Facturas comerciales de exportación N° 345-346-347.

Manifiesta que estas ventas fueron realizadas como ventas SPOT, pues según Reglamento Interno del Dpto. Ventas de la EMV, estas ventas con tonelajes mínimos son realizadas a clientes esporádicos, que compran una o dos veces al año, y que no tienen representación directa en Bolivia, que por la fluctuación del precio son requeridas en tonelajes variables usualmente y al no ser ventas frecuentes, únicamente se efectúa una cotización con una condición de entrega pactada ya sea CIF o FOB Arica, por lo que no se efectúa contrato, como se especifica en las ventas por licitaciones y ventas directas; aspecto que solicita sea considerado, a efecto de la no aplicación del art. 10 del D.S. N° 25465.

Factura comercial de exportación N° 348.

Refiere que la factura de exportación N° 348 emitida a TOYOTA TSUSHO CORPORATION, ciertamente esta respaldada por el contrato VEX-09/09 suscrito por la empresa SHIMPO LTDA., adjunta fotocopia legalizada de la adenda al contrato que respalda esta factura.

Facturas comerciales de exportación N° 339 y 340

Sobre las facturas 339 y 340 emitidas a CHINA MINMETALS NON FERROUS METALS CO. LTDA., que son observadas por el contrato VEX-10/07 por no estar respaldadas por la vigencia del mismo, adjunta la adenda al contrato y cuadro de entrega que corresponde a este cliente.

Facturas comerciales de exportación N° 353 y 354

Con relación a las observaciones por no coincidir el Certificado de Salida, con la Factura emitida por la transportadora para efectos de pago, realizadas en el punto xxi. de la resolución impugnada, señala que tal observación no corresponde, en razón de que es un factor externo realizado por motivo de fuerza mayor, como ser por dificultades mecánicas u otro similar, por lo cual las Empresas Transportadoras realizan

trasbordos a otros vehículos con el fin cumplir la entrega del material en puerto, aspecto que debió tomar en cuenta tanto el SIN como la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en razón de que es humanamente imposible para la Empresa controlar el transporte, porque además, corresponde a Empresas y Cooperativas que la Empresa contratada por el transporte de Metálico, con las cuales no se puede estipular una cláusula que establezca que los vehículos no tendrán jamás fallas mecánicas, eléctricas, pinchado, reventón de llantas, o accidentes, etc., fundamento por el cual solicita a este tribunal la no aplicación del art. 10 del D.S. N° 25465.

Sobre los gastos de realización solicita también que se tome en cuenta la diferencia entre mineral y metálico, normas de exportación

1.- Indica que mineral y metal no son sinónimos porque se debe distinguir entre un contrato de compra venta de minerales y un contrato de compra venta de metálico que son completamente diferentes, toda vez que en el primero se colocan todas las deducciones a las que se somete el concentrado empezando desde el descuento o merma al recibir el mineral, humedad castigo por impurezas, costo de tratamiento todos los gastos de realización en detalle de fletes, seguros, gastos puerto, repesajes costos de dirimirían y otros en los que se incurrirá para que este concentrado se transforme en metálico, contratos en los que al describir las deducciones estas están expresamente detalladas en monto por cada ítem y porcentajes.

Que en un contrato de venta de metálico con un estaño metálico en lingotes, con ley bien definida, producto con peso final, basándose en los Términos de Comercio Internacional los INCOTERMS se coloca únicamente el lugar de entrega (condición contratada) en su caso el puerto de Arica, CIF o FOB ARICA lo que ya se define los gastos a incurrir que son tres por parte del vendedor (Empresa Metalúrgica Vinto): El flete terrestre Vinto (Oruro)-Arica, el seguro desde la planta hasta el Puerto de Arica y los gastos en puerto que se ocasionan al recibir la carga.

2.- Señala que dentro de los temas legales se debe considerar las siguientes normas:

a) Circular N° 207/2016 de la Aduana Nacional de Bolivia con la Resolución de Directorio 01-014-06 de 03 de agosto de 2006 procedimiento para el despacho aduanero de exportación, que en el campo 22 establece: "El valor FOB frontera está constituido por la sumatoria del valor en fábrica de la mercadería más el flete de transporte interno (lugar de exportación – frontera de salida)" en su caso tambo quemado.

b) La RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, nuevo sistema de facturación complementada con la RND 10-0032-07 del 31 de octubre de 2007.

c) Asimismo para su descargo se presentó el contrato de venta de estaño metálico con la condición de venta, términos y gastos reflejados en la documentación presentada a Impuestos Nacionales y demostrado con facturas y medios fehacientes de pago; donde en algunos casos el importe de algunos gastos, el de Gastos Puerto se ha pagado con un importe algo mayor o menor al previsionado, para cuyo efecto se han amparado en la Circular de la Aduana Nacional 244/99 de 30 de diciembre de 1999, institución que ha escrito sobre el tratamiento efectuado al sector minero metalúrgico donde se anexa el instructivo de llenado de la declaración aduanera de exportación de la actividad minero metalúrgica que en rubro 5 de la liquidación de Impuestos a la Minería en la parte de Gastos de Realización detallan los gastos de comercialización y expresa " estos gastos serán estimados, y comprenden a los gastos realizados desde la frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega del comprador de acuerdo a contrato"

d) Así también, en cumplimiento a la RND 10-004-03 de 11 de marzo de 2003 de la Administración Tributaria en su art. 5 la empresa Vinto ha presentada para la devolución de Impuestos los documentos solicitados: DUE, Factura Comercial, Certificado de Salida, Boleta de pago de la regalía minera, Formulario de Declaración Jurada del IVA, Contrato de venta de estaño metálico donde especifica la condición de la entrega del estaño.

Indebida confirmación de depuración de notas fiscales de transporte; supeditación de régimen de tasa cero a cumplimiento de requisitos previsto en el art. 3 del D.S. N° 28656 de 25/03/2006.

Manifiesta que no correspondía que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0452/2012 revoque parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a las facturas de transporte sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA, en razón a que la Administración Tributaria y la Resolución de Recurso Jerárquico 0452/2012, vulneran la normativa legal vigente correspondiente al reconocimiento del 13% del IVA, prevista en el art. 8-a), 11 de la L. N° 843, art. 24-3 del D.S. N° 25465 de 23 de octubre de 1999, por cuanto el servicio de transporte de las facturas observadas por el SIN también tiene el crédito correspondiente al IVA, pues, la L. N° 3249 estaba sujeta al cumplimiento de los requisitos del art. 3 del D.S. N° 25656 de 25 de marzo de 2006.

En ese entendido reiteró que las empresas no cumplían los requisitos e incluso las que cumpliendo no se hubieran acogido a dicho régimen, se mantuvieron en el Régimen General, que es el caso de la empresas que emitieron las facturas observadas que citó: 1424, 562, 563, 301.

Consecuentemente, emitieron notas fiscales con derecho a crédito fiscal, facturas de las cuales realizaron la declaración jurada y pago de IVA al SIN, en el periodo respectivo, hecho que indica que la propia Administración Tributaria evidenció en las verificaciones cruzadas efectuadas, lo que implica que generaron crédito fiscal para el EMV, por lo que no corresponde que hayan sido observadas, demandando la devolución del crédito fiscal de Bs. 3.873 indebidamente reducido.

De igual manera señala que no corresponde la observación de las facturas antes citadas en razón de que no se cumplió la RND 10-0012-06 que establece el procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativos para la aplicación del régimen IVA tasa cero en el IVA a cuyo efecto, en su art. 5-II-III, y V estipula que una vez realizadas las adecuaciones señaladas en los artículos anteriores, los sujetos pasivos o terceros responsables estarán habilitados para dosificar facturas sin derecho a crédito fiscal, las cuales deberán consignar claramente la leyenda "sin derecho a crédito fiscal IVA" y podrán ser emitidas para respaldar los servicios de transporte internacional de carga

por carretera, por lo que solicita la revocatoria de la resolución jerárquica impugnada y la devolución del crédito fiscal indebidamente reducido de Bs 3.873.

Facturas observadas por medios fehacientes de pago.

Indica que respecto a la observación de crédito fiscal de Bs 1.442.302.- por la falta de medios fehacientes de pago de las facturas N° 362, 363, 364, 366, 228, 229 y 230, emitidas por COMIBOL y Minera Metalúrgica Boliviana la AGIT, se ratificó incorrectamente lo determinado por el SIN de Oruro, por cuanto no reconoce la diferencia crédito fiscal dentro del 87% de lo efectivamente pagado y demostrado con medios fehacientes de pago de las facturas, diferencias reclamadas en su recurso de alzada y que la empresa Metalúrgica Vinto, en el proceso de verificación presentó el reporte "determinación del importe Facturado N° 362, 363, 364, 366, 228, 229 y 230 en los que expone el registro detallado de los lotes que corresponderían a los importes facturados y sus medios de pago, de los que se evidencia, en las columnas valor de la factura "cifras" que coinciden con el importe efectivamente facturado en las facturas 362, 363, 364, 366, 228, 229 y 230, reportes donde también detalla los medios fehacientes de pago por las operaciones, considerando las columnas "Liquidación Provisional \$us", "Liquido Pagable Final" y "RM", cuyos resultados finales coinciden con el porcentaje de los importes objetivamente facturados en las notas fiscales citadas, de los cuales la EMV ha retenido y empozado la Regalía Minera por la compra de concentrado a COMIBOL y Minera Metalúrgica Boliviana, consiguientemente, el crédito fiscal observado por ellas, no asciende a la suma total de Bs 1.442.302.- sino a la suma total de Bs 1.164.835.59.

Que de lo manifestado, señalan que existe una diferencia total de Bs 277.465.36; dentro del 87% de lo efectivamente pagado y demostrado, suma que demanda sea devuelta, por descuentos incorrectos que no fueron devueltos por una incorrecta valoración del medio fehaciente de prueba y de las retenciones por concepto de regalía minera; asimismo señala que respecto a la columna "RM" que corresponde a la retención efectuada por EMV a los proveedores de concentrados de estaño por concepto de Regalía Minera, observada en el punto de análisis iv. del las facturas 362, 363, 364, 366, 228, 229 y 230 emitidas por COMIBOL y Minera Metalúrgica Boliviana, cuyo registro es el siguiente: 362 RM por un total de \$us. 71.739,70; facturas 363, 364 y 366 RM por un total de \$us. 212.208,27; factura 228 RM por \$us. 6.251,48; factura 229 RM por \$us. 3.217,12; factura 230 RM por \$us. 3.481,36; estas retenciones y empoces están respaldadas precisamente con las liquidaciones adjuntas por los concentrados de Estaño que se constituyen en medios fehacientes de pago, que fueron revisadas y confirmadas por la AGIT, por lo que no correspondía respaldarlas con formularios que acredita la retención señalada y empoce respectivo a la entidad recaudadora como un medio fehaciente de pago, menos adjuntando la resolución administrativa emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia que acredite esta condición al momento de exportar, documentos que además no fueron requeridos específicamente por el SIN Oruro.

Continua expresando que la aplicación de una norma, en el caso el art. 1 de la L. N° 3787, misma que dispone la sustitución del Título VIII del Libro Primero de la L. N° 1777 de 17 de marzo de 1997 no amerita adjuntarla para que se la tome en cuenta, en razón de que por el procedimiento de su publicación y/o promulgación son de conocimiento general de la población, más aún de una entidad del Estado como es el SIN, en ese entendido el importe total facturado la Administración Tributaria debió descontar la parte correspondiente a la Regalía Minera, tal como se refleja en las liquidaciones presentadas por la Empresa Metalúrgica Vinto donde el valor neto de la compra se disminuye la Regalía Minera por los Lotes de mineral y no obstante, señala que adjuntó Libro de Regalías de Compras – Control de Regalía Minera, en el que con relación a la COMIBOL registra un total de \$us. 335.812.97; que al tipo de cambio 6.97 da como resultado Bs 2.340.616.00.- que coincide con el monto pagado del Form. 3009, en el cual se aclara no solo esta las regalías de COMIBOL sino de algunas cooperativas que también están registradas en el mismo código emitido por el SIN, también adjuntó Libro de Regalías de Compras – Control Regalía Minera respecto de la Minera Metalúrgica Boliviana, libro y formulario que están suscritos por Félix Chambi Jefe de Compras de la EMV y por el responsable de Impuestos de la Empresa, For. 3009 que además es una Certificación de la declaración jurada, conforme señala en la parte superior del mismo.

También manifiesta que demanda la devolución de crédito de las facturas 362, 363, 364, 366, 228, 229 y 230 emitidas por COMIBOL, toda vez que se constató que la empresa recurrente durante el proceso de verificación demostró mediante notas fiscales, comprobantes contables, órdenes de transferencias bancarias y liquidaciones finales, la realización efectiva de las compras de insumos, documentos que de acuerdo al num. 11 del art. 66 y 70-4 de la L. N° 2492, constituyen medios fehacientes de pago y respaldo de la realización de las actividades y operaciones gravadas.

Que si bien es cierto que los medios de pago revisados por la Administración Tributaria no respaldan el total de la compra, esto no implica que las transacciones no se hubiesen efectuado o que se realizaron parcialmente, y que adicionalmente, el SIN no tomó en cuenta que los proveedores declararon el débito fiscal de las facturas observadas en el periodo respectivo, hecho que la propia Administración Tributaria evidenció en las verificaciones cruzadas efectuadas, lo que implica que generaron crédito fiscal para el comprador, en este caso la EMV, bajo esas circunstancias solicita que se reconozca el total del crédito fiscal que generan las facturas N° 362, 363, 364, 366, 228, 229 y 230, correspondiendo dejar sin efecto el reparo de Bs 1.442.302.

Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que se declare probada la demanda contencioso administrativa y consiguientemente se revoque la resolución impugnada, manteniéndose firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 00184/2012.

II.- De la contestación a la demanda.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Sobre el punto II.1, II.2, II.3 y II.4, respecto a las facturas de exportación N° 353 y 354 emitidas a GLENCORE INTERNATIONAL AG, de la verificación al Reporte "Ventas por Exportación Noviembre 2009" (fs. 86 de antecedentes administrativos c.1) se advierte que para la

factura N° 353 señala como respaldo el contrato VEX- 11/09 y para la factura N° 354 señala como respaldo el Contrato VEX.08/09, sin embargo de la revisión de antecedentes se verifica que el contrato VEX.11/09 fue suscrito con AMALGAMATED METAL CORPORATION PLC y el contrato VEX-08/09 fue suscrito con GLENCORE INTERNATIONAL AG, de la lectura de este último se evidencia que el mismo se encuentra vigente en el periodo noviembre 2009, periodo en el que se efectuó las exportaciones de ambas facturas, por lo que el respaldo para ambas facturas fue el contrato VEX-08/09 de 20 de octubre de 2009.

Por otro lado de la revisión de los "Certificados de salida", los manifiestos internacionales de carga/declaración de tránsito aduanero (MIC/DTA) N° 390238, 391046, 39271, 392853, 106269, 106641, 106691 y 107780, las facturas N° 707, 1177, 1492, 1196 y 88, se evidencio que consignan información y datos distintos en cuanto a: placas de vehículos que transportaron el material, cantidad de vehículos de transporte, con las que se señalan el "Detalle de fletes de transporte de estaño metálico..." y la Aplicación N° 205 Orden N° 169/2009, Aplicación N° 206 Orden N° 170/2009, del análisis efectuado, EMV no respaldó adecuadamente los gastos de realización por estas facturas de exportación, por lo que corresponde la aplicación del 45% conforme el art. 10 del D.S. N° 25465.

Por lo que se concluyó que el sujeto pasivo no sustentó ni respaldo adecuadamente las facturas de exportación N° 339, 340, 345, 346, 347, 348, 353 y 354 con las condiciones contratadas por el comprador del mineral y la Administración Tributaria aplicó correctamente la presunción del 45% del valor oficial de cotización establecida en el art. 10 del D.S. N° 25465, en cambio por las facturas de exportación 341, 342, 343, 344, 349, 350, 352 y 355 corresponde efectuar en cálculo conforme dispone la primera parte del art. 10 del referido decreto.

En el caso específico del régimen de tasa cero, el artículo Único de la L. N° 3249 de 01 de diciembre de 2005, establece que el servicios de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carreteras, estará sujeto al régimen de tasa cero en el IVA, empero la aplicación de la mencionada tasa no implica que el sujeto pasivo sea beneficiario de la devolución del crédito fiscal IVA, por no constituir exportación de servicios.

Por otra parte, señala que la Administración Tributaria en aplicación del art. 64 de la L. N° 2492, emite la Resolución Normativa de Directorio 10-0012-06 de 19 de abril de 2006, que determina el procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativos para la aplicación del régimen tasa cero en el IVA, en tal entendido, en su art. 3 dispone que el servicio de transporte internacional de carga por carretera sujeto al beneficio fiscal, es aquel originado en el país con destino final en el exterior o aquel originado en el exterior con destino final en el país, sin perjuicio del lugar en el que se realice la contratación o pago. En ambos casos corresponde emitir una sola factura gravada a tasa cero en el IVA considerando el tramo nacional e internacional.

Dentro de este marco normativo, de la revisión de antecedentes administrativos indica que se podrá evidenciar que la Administración Tributaria con el fin de respaldar sus observaciones, elaboró el papel de trabajo "depuración de crédito fiscal", con el objetivo de determinar si las facturas de compras cumplen con todos los requisitos legales establecidos para generar el crédito fiscal IVA, sobre la base del libro y las facturas de compras con todos los requisitos legales establecidos para generar el crédito fiscal IVA, sobre la base del Libro y las facturas de compras, observando que son 4 facturas emitidas por el servicio de transporte correspondiente a transporte internacional con aplicación de tasa cero IVA, siendo estas las 1424, 562, 563 y 301 por un importe total de Bs 29.796.36; del cual emerge el crédito fiscal de Bs 3.873.

De modo que, del detalle consignado en las órdenes especiales de pago de las facturas emitidas 1424 por Intermar Internacional Transporte Terrestre del Mar Chura SRL, las 562 y 563 de Coop. Transporte San Cristóbal Oruro LTDA., y la nota 301 de "EDDYS" Transporte de carga nacional e internacional de Eduardo Chura Ramírez, se evidenció que dichas facturas corresponden al servicio de transporte de estaño metálico en lingotes desde Oruro hasta Arica Chile, servicio que se enmarca en la definición dispuesta en la L. N° 3249 Régimen de Tasa Cero, por lo que se estableció que la observación de las citadas facturas por parte de la Administración Tributaria fue correcta.

Respecto a la L. N° 3249 es imperativa cuando establece el régimen cero para el servicio de transporte internacional por carretera, y dispone la aplicación a partir del primer día hábil de 2006, por lo que independientemente registro de los transportistas en el padrón de contribuyentes o de la habilitación de notas fiscales sin derecho a crédito fiscal, el tratamiento fiscal para el transporte internacional entro en vigencia a partir de la fecha indicada y conforme el art. 3 de la L. N° 2492 su aplicación era obligatoria, además, en ese mismo sentido, la RND 10-0012-06 aun cuando fue emitida el 19 de abril de 2006 estableció que por efecto del régimen tasa cero, las facturas emitidas a partir del 03 de enero de 2006, no son válidas para el crédito fiscal.

En ese entendido, señala que respecto a la fundamentación de la resolución de alzada en relación a que la Administración Tributaria debió hacer uso de las facultades conferidas por los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, verificando si los proveedores del servicio de transporte efectuaron la declaración y el pago correspondiente, señala que en virtud del art. 76 de la mencionada ley, quien pretenda hacer valer sus derecho debe probar los hechos constituidos de los mismos, motivo por el cual, al recaer la carga de la prueba en el contribuyente, debió ser éste el encargado de demostrar dicho extremo.

En cuanto a la depuración del crédito fiscal de las facturas 362, 363, 364, 366, 228, 229 y 230, señala que el art. 3 del D.S. N° 25465 dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme el art. 11 de la L. N° 843, y que la determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la L. N° 843, puntualizando que como los exportadores no generan, o generan parcialmente, debito fiscal por operaciones gravadas, después de restar este del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Que del antecedentes del expediente se tiene que según el papel de trabajo Verificación de compras – Medios fehacientes de pago, la Administración Tributaria observó las Facturas 362, 363, 364 y 366 emitidas por COMIBOL – Empresa Minera Huanuni y N° 228, 229 y 230



emitidas por Minera Metalúrgica Boliviana de Luigi María Orgero Aldunate, depurando un crédito fiscal total de Bs 1.442.302.- debido a que no se encuentran completamente respaldadas con medios fehacientes de pagos, por lo que la Administración Tributaria observó sólo una parte de cada una de las facturas. En este sentido, señala que si bien la normativa vigente no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura, se entiende que la Administración Tributaria pudo haber observado el total de cada una de las facturas, empero al haber verificado la compra – venta de minerales y su pago por lotes, observó solo una parte de las facturas 362, 363, 364, 366, 228, 229 y 230 debido a que solo evidenció los medios fehacientes de pago de lotes que le fueron presentados e identificados, situación aceptada por la EMV al indicar que los medios de pago no respaldan el total de la compra, por lo que esa instancia jerárquica en cumplimiento del art. 63-II de la L. N° 2341, referido a que en ningún caso podrá agravarse la situación inicial del recurrente, solamente refirió a las pretensiones formuladas en el recurso jerárquico presentado por la Administración Tributaria.

### II.3.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, interpuesto por la Empresa Metalurgia Vinto, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

En 2 de junio de 2011, la Administración Tributaria notificó personalmente a la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación CEDEIM N° 0010OVE00122, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido en el impuesto al IVA correspondiente al periodo fiscal noviembre de 2009.

Que la Administración Tributaria con las atribuciones conferidas por ley, a la solicitud de devolución impositiva del contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, por el monto de Bs 9.533.178.- procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente, con la Orden de Verificación CEDEIM N° 0010OVE00122 del periodo fiscal noviembre de 2009, encontrando observaciones a lo solicitado que originó se emita la Resolución Administrativa de CEDEIM previa N° 23-00874-11 de 18 de octubre de 2011, que resolvió: Primero.- Establecer como importe a devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, conforme señala el Informe de Actuación N° SIN/GDO/DF/VE/INF/188/2011 de 17 de octubre, el monto de Bs 6.563.287.- correspondiente al IVA por el periodo fiscal noviembre de la gestión 2009. Segundo.- Determinar cómo montos no sujetos a devolución la suma de Bs 1.446.175.- por el IVA a la solicitud de devolución impositiva del periodo fiscal noviembre de la gestión 2009, del contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, producto de la depuración de crédito fiscal, debiendo en consecuencia el contribuyente presentar la declaración jurada rectificatoria por el periodo posterior afectado; y en caso de no estar de acuerdo con la citada depuración proceder a la impugnación de la resolución en la vía administrativa ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, en el plazo de 20 días, conforme el art. 143 y s.s., de la L. N° 2492 o en la vía judicial ante el Tribunal Departamental de Justicia del Distrito de Oruro, en el plazo de 15 días.

La Empresa Metalúrgica Vinto presentó recurso de alzada en contra de la Resolución Administrativa de CEDEIM previa N° 23-00874-11, que fue resuelta por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Oruro, mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0184/2012 determinando: Primero.- Revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00874-11, emitida por la Gerencia Distrital Oruro del SIN; consecuentemente se deja sin efecto el reparo de Bs 2.969.891.- conformado por Bs. 1.523.716.- por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver; Bs 3.873.- por crédito fiscal no sujeto a la tasa cero en el IVA y Bs. 1.442.302.- correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a Bs 50.000.- UFV's declarando en consecuencia como importe sujeto a devolución los Bs. 2.969.891.- mencionados más Bs 6.563.287.- establecidos en el primer numeral de la parte resolutoria del acto impugnado, sumando un total de Bs 9.533.178.- por el periodo fiscal de noviembre de 2009.

Contra dicha Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0184/2012, la empresa demandante interpuso recurso jerárquico, resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0452/2012 de 2 de julio de 2012, que determinó: Revocar parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0184/2012, en la parte referida al crédito fiscal observado manteniendo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal de Bs 3.873.- por las facturas N° 1424, 562, 563, 564, 301 sujetas al beneficio tasa cero, así como la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs 1.442.302.- por las facturas N° 362, 363, 364, 366, 228, 229 y 230, haciendo un total de Bs 1.446.175.- como no sujeto a devolución y mantener firme lo establecido respecto a los gastos de realización conservando la base de Bs 9.533.178.- conforme los fundamentos planteados y respaldo de las condiciones contratadas de los importes consignados; resultando el importe sujeto a devolución de Bs 8.087.003.- correspondiente al periodo fiscal noviembre de 2009, conforme con el inc. a) parág. I del art. 212 de la L. N° 3092.

Resolución jerárquica que ahora es impugnada mediante demanda contencioso administrativa en base a los fundamentos que se analiza.

### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con la supuesta vulneración que se hubiera producido al pronunciar la Resolución Jerárquica hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos:

1) Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria actuó correctamente y de acuerdo a ley, al señalar que las facturas de exportación 339, 340, 345, 346, 347, 348, 353 y 354, no cuentan con el respaldo de las condiciones contractuales y documentales de los gastos de realización del flete terrestre para la devolución en crédito fiscal CEDEIM.

2) Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria actuó correctamente y de acuerdo a ley al depurar las facturas de transporte número: 1424, 562, 563 y 301, sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA.

3) Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria actuó correctamente y de acuerdo a ley al depurar las facturas número: 362, 363, 364, 366, 228, 229 y 230 correspondientes a devolución de tributos por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por falta de presentación de medios fehacientes de pago, en todos los casos por el período fiscal noviembre de 2009.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación.

El tercer párrafo del art. 3 del D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999, dispone: "La determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la L. N° 843 (texto ordenado vigente). Como los exportadores no generan, o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare, en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación".

Por su parte, el art. 10 de la misma norma reglamentaria establece: "La devolución o reintegro del crédito fiscal a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará, conforme a los criterios señalados en el art. 3 del presente decreto supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal".

En relación con las citas precedentes, el art. 4 de la L. N° 843, determina el momento en que se perfeccionará el hecho imponible, estableciendo que en virtud de la venta, prestación de bien o servicio de que se trate, el responsable deberá obligatoriamente emitir factura, nota fiscal o documento equivalente.

En ese sentido, el art. 11 del cuerpo normativo citado en el párrafo precedente, señala: "Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen. En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables..."

Así también, el art. 12 de la L. N° 1489, modificado por la L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999, establece: "En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora."

Por otra parte, el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-03, señala: "Para solicitar la devolución de impuestos, es obligatoria la presentación de los siguientes documentos: Declaración de Exportación (copia exportador). Factura comercial del exportador. (...) Formulario de Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado (143-1). (...) El Sector Minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los Documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal (DS 25465 art. 10)...".

Es decir, que en interpretación de la normativa glosada, la obligatoriedad y aplicación del cumplimiento de los deberes tributarios, específicamente del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el presente caso, constituye en sujeto pasivo de la obligación, a toda persona que realice actividades económicas de acuerdo con lo que señala el art. 4 de la L. N° 843 en cuanto al nacimiento del hecho imponible; no obstante, en el caso de la actividad exportadora, con el fin de no restar competitividad a los productores nacionales en el mercado internacional con la exportación de tributos, en aplicación del principio de neutralidad impositiva, se procederá a la devolución del impuesto que se hubiera pagado en el mercado interno, de acuerdo con las circunstancias que fija el objeto y condiciones que señala el art. 1 del D.S. N° 25465.

V.2.- Sobre la base de las normas citadas en el punto anterior, corresponde el análisis de los hechos denunciados, sobre los gastos de realización.

Con relación a las facturas comerciales de exportación 345, 346, 347 que no cuentan con el contrato de venta, bajo el argumento de que fueron realizadas como ventas SPOT, es decir con tonelajes mínimos a clientes esporádicos; al respecto se debe tener presente que las mismas tienen como consignatarios Industrias Metalúrgicas Serena S.A., Industria Nacional de Plomo INDEPP LTDA., OXBOW DE MEXICOS DE R.L. DE C.V., y que de la revisión de los antecedentes, se evidencia que no existen los respectivos contratos de venta suscritos con la Empresa Metalúrgica Vinto, no siendo valedero el argumento de que las ventas fueron en tonelajes mínimos ya que la norma es clara cuando señala que la devolución o reintegro del crédito fiscal a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará, conforme a los criterios señalados en el art. 3 del D.S. N° 25465, debiendo estar los gastos de realización consignados en la declaración de exportación debidamente respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal, lo que no ocurrió en el caso de autos.

Respecto a la Factura N° 348 emitida a TOYOTA TSUSHO CORPORATION, respaldada por el Contrato VEX 09/09; se tiene de los antecedentes administrativos que dicho contrato fue suscrito por la Empresa Metalurgia Vinto y Shimpo Ltda., sin embargo de acuerdo con la cláusula novena del mismo, el comprador solicitó la emisión de la factura comercial y demás documentos a nombre de TOYOTA TSUSHO CORPORATION, es debido a que esta realización la compra en representación de este tercero, lo que no afecta negativamente ni a la Empresa Metalurgia Vinto ni a la Administración Tributaria, en cuanto a las facultades que le reconocen los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, pues los

gastos de realización se hallan respaldados, independientemente del nombre a quien corresponda la factura comercial; en consecuencia se concluye que la acusación formulada por el demandante es evidente.

Que en relación a las facturas 339 y 340 se tiene:

Fact.	Contrato	Suscrito con:	Fecha	Vigencia	Condiciones de entrega
339	Vex-010/07	China minmetas Nom-Ferrcus Metals Co. LTD.	21-sep-2007	12 meses	FOB-Arica
340	Vex-010/07	China Minmetas Non-Ferrcus Metals Co LTD	21-sep-2007	12 meses	FOB-Arica

En ese entendido se evidencia que la vigencia del contrato solo era para doce meses, no encontrándose dentro de los antecedentes administrativos documental que desvirtúe lo contrario motivo por el cual la Autoridad de Impugnación Tributaria depuró las notas fiscales mencionadas, al no tener certeza de la fecha del primer embarque a efectos de establecer el inicio del cómputo del plazo y validez del contrato, toda vez que esa era una condición en el contrato, y a noviembre de 2009 (periodo fiscalizado) trascurrieron más de 26 meses, por lo que corresponde su depuración.

Respecto a las facturas 353 y 354, se tiene que:

Fac.	Contrato	Suscrito con:	Fecha	Vigencia	Condiciones de entrega
353	Vex-08/09	Glencore Internacional AG	20-oct.-2009	1 año	FOB-Arica
340	Vex-010/07	Glencore Internacional AG	20-oct.-2009	1 año	FOB-Arica

Sobre este reclamo de la revisión de los antecedentes administrativos se evidencia que el certificado de salida no coincide con la factura emitida por la transportadora para efectos de pago, aspecto reconocido por la empresa demandante, asimismo los respaldos demuestran datos distintos en cantidad y placas, en consecuencia corresponde su depuración, al no estar los gastos de realización consignados en la declaración de exportación debidamente respaldados por las condiciones contratadas por el comprador.

Asimismo se debe tener presente que en la especie, este Tribunal Supremo ha establecido que el art. 10 del D.S. N° 25465, es claro cuando señala que los gastos de realización deben ser explícitamente consignados en la declaración de exportación y no en otro documento, de donde se concluye, que es el cumplimiento de la norma legal lo que habilita la aplicación de la fórmula de cálculo equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización o la presunción del 45% del valor oficial de cotización, siendo de responsabilidad exclusiva del exportador cumplir estrictamente la normativa señalada para obtener una u otra forma de cálculo del monto para la devolución impositiva.

También se ha señalado que el art. I parág. XVI, num. V de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0032-07 (modificatoria de la RND-10-0016-07), en su parte in fine señala expresamente que “el exportador podrá adecuar el formato, información a consignar, moneda e idioma de la información de los incisos e), f) y g) del num. 4 del mismo parágrafo, en función a las particularidades y necesidades de la actividad...” normativa que en consecuencia, permite consignar la información necesaria en función expresa de la actividad minera que está sometida a regulación especial en materia de devolución impositiva a las exportaciones, la cual resulta de preferente aplicación desvirtuándose el argumento relativo al cumplimiento preferente de la R.D. N° 274/99 N° 1201 de 30 de diciembre de 1999 de la Aduana Nacional, que puso en vigencia el uso del formato e instructivo de llenado del Formulario 213, “Declaración Aduanera de Exportación-Actividad Minero Metalúrgica”, el cual además es anterior a la referida RND 10-0032-07.

Respecto a los gastos de realización que motivaron la aplicación de la presunción del 45% señalada por el art. 10 del D.S. N° 25465, la empresa demandante indicó que corresponde diferenciar entre un contrato de concentrado o compra venta de mineral y un contrato de venta de metálico porque ello define los gastos en los que se va a incurrir y que dichos términos y gastos se encuentran reflejados en la documentación presentada a la Administración Tributaria y que existen casos en los que el importe, se pagó con un monto algo mayor o menor al previsionado.

La argumentación precedente no contiene ningún supuesto fáctico que permita contrastar lo afirmado con los documentos correspondientes, al no haberse especificado cuáles son los contratos de concentrado o compra venta de mineral y cuáles son de venta de metálico para discriminar los matices y los gastos correspondientes en contraste con lo resuelto por la autoridad demandada, motivo por el cual, no puede emitirse pronunciamiento al respecto, al no haberse cumplido con la carga argumentativa que permita a este Tribunal efectuar su labor de control de legalidad.

2) Con relación a la depuración de las facturas de transporte sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA N° 1424, 562, 563 y 301, por el que la empresa demandante aduce que no contravino la L. N° 3249 ni el D.S. N° 28656, al descontar el 13% que corresponde al IVA conforme se observa y en las cuales, no existe el rótulo “Sin derecho a crédito fiscal” como manda la RND 10-0012-06 de 19 de abril de 2006 y asimismo afirmó que para que dicha normativa se consolide era necesario cumplir los requisitos previstos en el art. 3 del D.S. N° 28656 de 24 de marzo de 2006; sobre este punto resulta necesario considerar primero, que por disposición de la L. N° 3249 de 1 de diciembre de 2005, se estableció un régimen de tasa cero al Impuesto al Valor Agregado (IVA) para el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas por carga por carretera que entró en vigencia a partir del primer día hábil del mes de enero de 2006, norma que a tenor del art. 4 del D.S. N° 28656 de 25 de marzo de 2006, que determina los procedimientos para la aplicación de la disposición legal, implica que por el transporte internacional de carga por carretera debe facturarse con IVA tasa cero, por tanto, el indicado impuesto no repercute sobre el precio consignado en la factura,

resultando lógico entonces, que no corresponde la devolución de la alícuota del Impuesto al Valor Agregado por concepto de flete por transporte internacional.

Sobre la afirmación de la demandante relativa a que la consolidación de dicha normativa, era necesario cumplir los requisitos previstos en el art. 3 del D.S. N° 28656 de 24 de marzo de 2006, se tiene que las exigencias de contar con tarjeta de operación internacional vigente, autorización para realizar operaciones de tránsito aduanero internacional e inscripción en Régimen General de Tributación, fueron impuestas a las empresas bolivianas que prestan servicio de transporte internacional de carga por carretera, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, más no se establece ninguna condicionante para la vigencia plena de las normas que regulan la tasa cero por lo que no es evidente lo afirmado.

En el caso, la empresa Vinto dedujo el 13% aplicado al valor de los fletes de transporte (sujetos a tasa cero) vulnerando la disposición legal citada precedentemente e incumpliendo su obligación de respaldar explícitamente sus gastos de realización porque evidentemente existió inconsistencia entre las facturas entregadas por los transportistas a la empresa y las facturas de exportación presentadas por la demandante conforme lo reconoció expresamente la empresa, motivo por el cual, la determinación de la administración tributaria es correcta.

V.3 Respecto a la observación de crédito fiscal de Bs 1.442.302.- por falta de medios fehacientes de pago de las facturas N° 362, 363, 364, 366, 228, 229 y 230, emitidas por COMIBOL y Minera Metalúrgica Boliviana, incurriendo la AGIT en una incorrecta valoración del medio fehaciente de pago y de las retenciones por concepto de regalía minera; sobre el particular, cabe aclarar que la empresa demandante para solicitar la restitución de la diferencia no respaldada, correspondiente a cada una de las facturas N° 362, 363, 364, 366, 228, 229 y 230, no precisó qué liquidaciones, transferencias u otra prueba presentada no fue tomada en cuenta por la Administración Tributaria, toda vez que según la demanda, corresponde el reconocimiento de la totalidad del crédito fiscal que generan dichas facturas. Sin embargo, la falta de precisión indicada, impide a este Supremo Tribunal de Justicia, corroborar si los montos cuya restitución se solicitó, devienen de un error de cálculo o de la falta de valoración de alguna prueba específica, siendo insuficiente señalar normas tributarias infringidas sin establecer la forma de infracción, o cómo debieron ser interpretadas; es decir, sin señalar específicamente la prueba para corroborar la supuesta infracción, no estándole permitido al juzgador, suplir la ausencia de carga argumentativa a la que está obligado todo aquel que pretende hacer valer sus derechos.

Adicionalmente se debe considerar que lo que sostuvo el demandante en su memorial, no resulta coherente con las normas que reglamentan la devolución impositiva, ya que el art. 37 del D.S. N° 27310, Reglamentario del Código Tributario, L. N° 2492, modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874 -que reglamenta algunos aspectos de la L. N° 2492, establece que las compras por importes mayores a UFV 50.000,- deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente, disposición concordante con el num. 5 del art. 70 de la L. N° 2492, que prevé como obligación del contribuyente, la de demostrar la procedencia y cuantía del crédito fiscal cuya cuantía considera que le corresponde.

#### VI. Conclusiones.

En este sentido, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que son en parte evidentes las denuncias contenidas en el memorial de demanda, por lo que se deberá considerar la Factura 348 válida para los gastos de realización, conforme lo expuesto en la presente sentencia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA en parte la demanda contencioso administrativa de fs. 42 a 51, con relación a la factura 348 y firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 452/2012 de 02 julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), respecto a los otros puntos demandados.

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



11

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso administrativo**  
**Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Bernardo Gumucio Bascope contra la autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Rafael Vergara Sandoval.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 119 a 123, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0232/2009 de 6 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 136 a 140; réplica de fs. 161-162; dúplica de fs. 166-167; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Bernardo Gumucio Bascope dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a) Respecto de la procedencia del reparo por concepto de compra de repuestos y mantenimiento de los bienes de uso relacionados a los activos aportados por los socios a momento de la constitución de la sociedad; refirió que la escritura de constitución de la Empresa Agropecuaria 3 Marías S.R.L., mediante Instrumento Público N° 2956/2004, cláusula cuarta (Capital Social y Aportes) el capital constitutivo asciende a Bs. 51.830.800.- y el mismo está compuesto por activo disponible, exigible, realizable, fijo, transitorio, diferido de inversiones. Asimismo, de acuerdo con el balance de apertura se tienen Bs. 27.271.347.- de activo fijo, compuesto por terrenos agrícolas, desmontes, maquinaria y equipo pesado, etc., siendo uno de los socios la entidad, Boos Tomas Karl, quien aporta los bienes de uso mencionados.

b) Que el contribuyente no cuenta con póliza de importación de maquinaria, minuta de transferencia de venta de maquinaria, con reconocimiento de firmas y certificado de registro de maquinaria agrícola, emitido por el Servicio Departamental Agropecuario SEDAG dependiente de la Prefectura del Departamento de Santa Cruz, que evidencie su existencia física y demuestre el derecho propietario de las maquinarias y equipo agrícola (sembradoras plantadoras) maquinaria y equipo pesado (orugas-Retroexcavadoras) incluidos en sus registros contables, rubro activo fijo y la escritura de constitución de la entidad.

c) Señaló que el art. 31 del D.L. N° 14379 del Código de Comercio señala claramente: "La matrícula puede solicitarse al empezar el giro o dentro del mes que le siga, si el reglamento no fija un término para ello. Empero, los actos y documentos sujetos a inscripción no surten efectos contra terceros sino a partir de la fecha de su inscripción.

Ninguna inscripción puede hacerse alterando el orden de su presentación". Asimismo que el art. 8 de la L. N° 843 señala: "solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen", que el contribuyente, en ningún momento presentó documentación valedera que demuestre la transferencia real, de toda la maquinaria ya sea en calidad de aportes de capital o de cualquier otra manera, a este efecto simplemente con la escritura de constitución de la agropecuaria, esta pretende desvirtuar las observaciones realizadas por la administración tributaria, que fue validada por la AGIT, cuando el contribuyente no presentó documentación valedera conforme el art. 81 de la L. N° 2492, que demuestre la transferencia real o el derecho propietario de la maquinaria agrícola, que es el elemento por el cual se observó el crédito debido a la vinculación que prevé la L. N° 843.

d) La documentación presentada por el contribuyente, consistente en escritura de constitución, balance de apertura, acta de recepción del activo fijo y contrato de compra venta de maquinaria agrícola y sin desmerecer el valor de los mismos de ninguna manera certifican o demuestran el derecho propietario, ni poseen la facultad de demostrar pertenencia de los bienes en cuestión, al contrario los supuestos activos fijos sujetos a registro indican tanto por la escritura de constitución como en el balance de apertura debieron ser inscritos en los correspondientes registros públicos en cumplimiento al art. 150 (Aportes de Bienes) del D.L. N° 14379 Código de Comercio. Asimismo, sostuvo que el acta de recepción de activo fijo presentado durante el proceso de fiscalización, es meramente un documento interno e insustancial, que carece de valor probatorio y que no demuestra la traslación de dominio, ya que se encuentra firmado únicamente por funcionarios de la empresa Agropecuaria 3 Marías S.R.L. como ser Lic. Roció Flores L. Gerente Administrativa y Financiero y Siegfried Boos Junior, Gerente General.

e) De igual forma el contrato privado de compra venta de maquinaria agrícola, es intrascendente de acuerdo a lo establecido en el art. 14-I de la L. N° 2492 que establece que: "Los convenios y contratos celebrados entre particulares sobre materia tributaria en ningún caso serán oponibles al fisco, sin perjuicio de su eficacia o validez en el ámbito civil, comercial u otras ramas del derecho." Asimismo el art. 823 (Imposibilidad) del D.L. N° 14379 del Código de Comercio, señala: "El negocio celebrado sin cumplir con los requisitos de inscripción y publicidad que la ley exige, será inoponible a terceros". Y que el reconocimiento de firmas del contrato en cuestión adolece de ciertas irregularidades, en cuanto a su data, es decir que fue realizado 3 años y ocho meses posteriores al presunto acto de compraventa de la Maquinaria Agrícola que supuestamente se llevó a cabo el 1 de noviembre de 2004 y curiosamente posterior a la comunicación de resultados de la fiscalización. Que el citado reconocimiento de firmas corresponde a un 2do contrato presentado y de características distintas al presentado el 19 de junio de 2008, en cuanto al tipo de papel, letra y no lleva firma y sello del Abogado Víctor H. Morales Terceros como el primer contrato, además de estar suscrito por un tercera persona que no está estipulada en ninguna de las cláusulas de los contratos presentados con memoriales de 19 de junio y 22 de julio de 2008.

f) El certificado de registro de maquinaria R.M.A. Lib. 05/2008, fs. 21 emitido por el SEDAG, refiere a las máquinas agrícolas adquiridas con Nota Fiscal N° 39 del Proveedor Hacienda Santa Fe, que el propósito del citado certificado es demostrar es acreditar el derecho propietario e implícitamente demostrar la transferencia de dominio de los bienes indicados; sin embargo, tomando en cuenta que la inscripción se la realizó el año 2008, se ratificó lo observado, que en los periodos sujetos a verificación septiembre octubre y noviembre de 2004 el contribuyente no poseía documentación de propiedad legal que demuestre la transferencia de dominio por tanto no era legítimo propietario de las supuestas maquinarias y equipo agrícola.

g) Concluyo manifestando que los documentos presentados por el contribuyente no demostraba la existencia real o derecho propietario de los bienes en cuestión puesto que no se tenía la documentación legal, dejando en evidencia que el contribuyente cometió una serie de irregularidades para gestionar dichos documentos y de esta manera formalizar la relación contractual para efectos impositivos situación que no fue debidamente observada por la AGIT que homologó actos irregulares del contribuyente.

## 1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0232/2009 de 6 de julio, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 040/2008.

## II. Contestación de la demanda.

### 2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 12 de noviembre de 2009 (fs. 132) y corrido traslado a Rafael Vergara Sandoval, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 136 a 140), con los siguientes argumentos:

a) Señaló que el art. 8 de la L. N° 843, dispone que el Crédito Fiscal WA resulta de aplicar la alícuota correspondiente, "sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo de crédito fiscal, las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen". iii. Por su parte, el art. 8 del D.S. N° 21530 señala que "el crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8-a) de la L. N° 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo". Que la administración tributaria como resultado del proceso de verificación en la modalidad débito-crédito, iniciado con la Orden de verificación Externa N° 70060VE1010, estableció observaciones a las facturas por compras de repuestos y mantenimiento, asociadas al activo fijo, debido a que Agropecuaria 3 Marías S.R.L., no cuenta con documentación legal que acredite la propiedad de los mismos ni demuestra la transferencia de dominio.

b) Que el contribuyente Agropecuaria 3 Marías S.R.L., en el plazo de descargo establecido en la vista de cargo, presentó documentación consistente en: las pólizas de importación de los bienes, minuta de transferencia y/o venta de maquinaria, reconocimiento de firmas y certificado de maquinaria agrícola (fs. 2498-2573 de antecedentes administrativos) y una vez evaluadas por la administración tributaria según informe de conclusiones GGSCDDF- INF N° 1.1910/2008 (fs. 2757-2769 de antecedentes administrativos), que al considerarlas insuficientes mantuvo firme las observaciones en la R.D. GGSC-DJCC N° 040/2008. De acuerdo con el detalle de movimiento de activo (fs. 2423-2430 de antecedentes administrativos) que respaldan los estados financieros al 30 de junio de 2005, se observa que en las cuotas 16 de enero de 1930 "Maquinaria y Equipo Agrícola", 16 de enero de 1935 "Implemento Agrícola" y 16 de enero de 1940 "Maquinaria y Equipo Pesado", se encuentran registradas maquinaria y equipo que fue incorporado por una parte al 30 de junio de 2004 como aporte de los socios a Agropecuaria 3 Marías S.R.L., según detalle consignado en el Testimonio de Constitución N° 2956/2004 (fs. 2443-2458 de antecedentes administrativos); y el balance de apertura (fs. 2438 de antecedentes administrativos) y por otra consigna la maquinaria y equipo que fueron adquiridos el 1 de noviembre de 2004 de Hacienda Santa Fe.

c) Según el art. 125 del Cód. Com., por el contrato de sociedad comercial, dos o más personas se obligan a efectuar aportes para aplicarlos al logro del fin común y repartirse entre sí los beneficios o soportar las pérdidas. Asimismo, según el art. 200 del señalado código, las aportaciones pueden ser en dinero o en especie que deben ser pagados íntegramente al constituirse la sociedad; el cumplimiento de este requisito debe constar expresamente en la escritura de constitución y en caso contrario, los socios serán solidaria e ilimitadamente responsables. Asimismo el art. 150 del mismo Código, establece que "en las aportaciones de bienes, éstos deben ser determinados y se entiende que los mismo son objeto de traslación de dominio. En tal virtud, el riesgo de los bienes, estará a cargo de la sociedad, a partir del

momento de la entrega. El aporte de derechos de propiedad sobre bienes no exime al aportante de las garantías de saneamiento por evicción u vicios o defectos ocultos".

d) Para efectos del IVA, de acuerdo con el literal B) del art. 2 del D.S. N° 21530, se entiende que los aportes de capital son cualquier aporte en especie realizado por personas naturales o jurídicas a sociedades nuevas o existentes. La maquinaria y equipo que figura en el balance de apertura, de acuerdo con es el Testimonio de Constitución N° 2956/2004, constituye un aporte de los socios, por lo que, considerando el valor legal de dicho instrumento público, la transmisión de dominio de los mismos sucedió en el momento de la constitución de la nueva sociedad, en ese sentido la cláusula cuarta del citado testimonio de constitución señala: " en mérito al aporte de capital efectuado por los ocios y por el aporte de capital que hacen los mismos, estos bienes pasan a ser de propiedad de la empresa que se constituye (3 Marías S.R.L.), es decir, todos los bienes muebles e inmuebles y derechos descritos en el balance de apertura y sus anexos, aclarando que sólo opera fines de la correspondiente inscripción en los registros públicos se detallan los siguientes bienes sujetos a registro...", por lo que la transmisión de dominio sucedió en el momento de la constitución de la nueva sociedad y que la citada cláusula, no condiciona a que el derecho propietario sobre los señalados bienes sea ejercido después de su registro público.

e) Que tratándose de maquinaria agrícola, no existe un registro público específico, como pretende la administración tributaria, tosa vez que dentro de las atribuciones del Servicio Departamental Agropecuario (SEDAG), contenidas en el art. 5 del D.S. N° 25997, de 5 de febrero de 1999, no se preveía el registro para maquinaria e implemento agrícola, el cual fue establecido posteriormente el 22 de diciembre de 2005, conforme con el art. 20 del D.S. N° 28537, en virtud del programa crediticio para la mecanización del agro; en tal sentido al no existir el tal registro en los períodos verificados septiembre, octubre y noviembre de 2004, el contribuyente no tenía la obligación de la inscripción de su maquinaria y equipo agrícola en el señalando registro.

f) En cuanto a la validez probatoria Balance de Apertura al 30 de junio de 2004 reflejada en valores monetarios los bienes, valores y o derechos (activo) las obligaciones hacia terceros (pasivo) y los aportes de capital (patrimonio), con los que cuenta la nueva sociedad para el inicio de sus actividades. En cuanto al derecho propietario de la maquinaria y equipo incorporado a los activos fijos el 1 de noviembre de 2004, se tiene que los mismos fueron adquiridos de Hacienda Santa Fe a través de la factura N° 39 por un total de Bs 2.127.643.09; y que el contribuyente presentó como respaldo del derecho propietario, el contrato privado de compra venta de maquinaria agrícola de 1 de noviembre de 2004, Reconociendo de Filmas N° 6499-2500 de 22 de julio de 2008, recibo de caja notariado de 1 de noviembre de 2004, reconocimiento de firmas N° 6175647 de 1 de abril de 2008 el certificado de registro de maquinaria en el SEDAG de 3 de junio de 2008. Concluyo manifestando que la demanda contenciosa administrativa, carece de sustento jurídico tributario por lo que no existe agravio ni lesión de derechos que se hubieran causado con la resolución de recurso jerárquico erróneamente impugnado.

## 2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada emitida por dicha instancia.

## III. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

a) El 12 de marzo de 2008, la administración tributaria notificó mediante cédula a Siegfried Boos Junior con la Orden de Verificación Externa N° 70060VE1010, en la modalidad débito crédito, cuyo alcance comprende el IVA e IT de los períodos fiscales septiembre, octubre y noviembre 2004; asimismo notificó el Requerimiento N° 91912, en el cual solicitó nuevamente la presentación de los formularios del IVA e IT; libros de compras y ventas IVA; notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal IVA y el Formulario de Habilitación de Notas Fiscales N° 3347. Además, mediante Cites: GGSC-DDF-OF. Nos. 01.0458/2008 y 01.0459/2008, solicitó información complementaria y los medios fehacientes de pago (fs. 2, 6, 7, 33-35 de antecedentes administrativos).

b) El 8 de abril de 2008, Agropecuaria 3 Marías SRL, mediante memorial, presentó descargos a los resultados preliminares, argumentando que las observaciones signadas con códigos del 1 al 5 fueron totalmente canceladas; en cuanto a las observaciones con Código 6 por no poseer documentos de propiedad de activos, señala que según su balance de apertura Bs 27.271.347.18 corresponde a su activo fijo, compuesto por terrenos agrícolas, desmontes, maquinaria y equipo pesado, por lo que los documentos de propiedad están constituidos por la escritura de constitución, balance de apertura y actas de recepción, y entrega del activo fijo; además, de acuerdo con el art. 8-b) de la L. N° 843, las facturas se encuentran vinculadas a la actividad gravada.

c) En relación al Código 7, por facturas sin medios fehacientes de pago, refiere que existen certificaciones por pagos en efectivo y en cuanto a la presunción de ventas no facturadas indicó que se debe considerar la técnica agrícola denominada, siembra directa o siembra sobre cobertura, que permite optimizar y mejorar el rendimiento de la producción (fs. 949-951 vta. de antecedentes administrativos). El 12 de mayo de 2008, la administración tributaria emitió el Informe GGSC-DDF-INF. N° 01.0802/2008 en el cual señala que la verificación fue realizada sobre Base Cierta estableciéndose ventas no declaradas que surgen de la compra de semilla de sorgo y maíz por Bs 104.902.23; sin documentación que evidencie el destino y uso de dichas compras; asimismo, observó facturas que respaldan el crédito fiscal por un total de Bs 8.894.628.21; 1) por no estar relacionadas a la actividad; 2) por registrar otro NIT y otro nombre; 3) por no contener descripción detallada ni la cantidad; 4) por presentar enmiendas y sobre escritura; 5) por no haber sido expresada en moneda nacional; 6) por no hallarse respaldadas con documentos de propiedad de activos y 7) por no contar con el medio fehaciente de pago. Sin embargo, señala que las facturas observadas como ventas no declaradas fueron totalmente descargadas, y las observadas en los puntos 1 al 5 fueron pagadas por un total de Bs 37.810.- incluida la sanción,

quedando pendiente el impuesto omitido de Bs 1.054.043; correspondiente a las observaciones 6 y 7, por lo que recomienda la emisión de la vista de cargo (fs. 2356-2369 de antecedentes administrativos).

d) El 20 de mayo de 2008, la administración tributaria notificó mediante cédula a Agropecuaria 3 Marías SRL, con el Acta por Contravención Tributaria vinculada al Procedimiento de Determinación N° 003/2008, de 12 de mayo de 2008, en la cual instruye el inicio de Sumario Contravencional por el incumplimiento del deber formal relacionado con la presentación de documentación solicitada en la Cite: GGSC-DDF-OF. N° 01.0459/2008, contravención tributaria sancionada con 3.000 UFV's de acuerdo con el núm. 4.1 del Anexo A de la R.N.D. N° 10-0037-07 (fs. 40 de antecedentes administrativos).

e) El 20 de mayo de 2008, la administración tributaria notificó mediante cédula a Agropecuaria 3 Marías SRL con el Informe GGSC-DDF-INF. N° 01.0802/2008, Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 003/2008 y la Vista de Cargo N° 7908-70061010.0010/2008, estableciendo en este último acto la liquidación previa del tributo adeudado en Bs 1.531.894.- equivalentes a 1.138.329 UFV's, además de multa por 3.000 UFV's, por el incumplimiento en la presentación de documentos bancarios y los Libros Mayores de proveedores detallados en anexo; califica preliminarmente la conducta del contribuyente como omisión de pago y concede el plazo de 30 días para la presentación de descargos (fs. 2370-2376 de antecedentes administrativos).

f) El 19 de junio de 2008, Agropecuaria 3 Marías S.R.L., representada por Siegfried Boos Junior, mediante memorial, impugnó la Vista de Cargo N° 7908-70061010.0010/2008, respecto a las facturas observadas por no hallarse vinculadas a la actividad gravada, señalando que la propiedad de los activos fijos está dada por la escritura de constitución, balance de apertura, actas de recepción y entrega del activo fijo, contrato de compra venta de maquinaria agrícola y el certificado de inscripción del SEDAG, por lo que utiliza piezas y repuestos que están directamente vinculadas a la actividad gravada; en cuanto a las facturas observadas por no contar con los medios de pago, estableció que ni la Constitución Política del Estado, el Código de Comercio, la L. N° 2492, la L. N° 2646 prohíben la utilización de efectivo en las transacciones de compra y venta que se respaldan con recibos de caja y certificados de pagos (fs. 2476-2482 de antecedentes administrativos). El 11 de julio de 2008, Agropecuaria 3 Marías S.R.L. solicitó día y hora para la presentación de prueba con juramento de reciente obtención, consistente en Comprobante CDA-02-0000-19, de 31 de agosto de 2004, contrato de asociación accidental o de cuentas en participación suscrito entre Hacienda Santa Fe y Agropecuaria 3 Marías y el informe técnico sobre el estado de los cultivos (fs. 2647 de antecedentes administrativos).

g) El 23 de julio de 2008, la administración tributaria notificó en secretaría el proveído GGSC/DJCC/TJ N° 098/2008, en el cual señala que al no cumplirse los supuestos establecidos en el art. 81 de la L. N° 2492 (CTB) rechaza la documentación presentada por haber sido ofrecida fuera de plazo y no haber probado que su omisión no fue por causa propia (fs. 2660-2661 de antecedentes administrativos). El 23 de julio de 2008, Agropecuaria 3 Marías S.R.L. ofreció en calidad de prueba de reciente obtención documentación consistente en certificación del Banco Bisa, acta de reconocimiento de firmas contra compra-venta de activos fijos y de contrato de asociación accidental (fs. 2664 de antecedentes administrativos).

h) El 24 de julio de 2008, la administración tributaria emitió el Informe GGSC-DDF-INF. N° 1.1554/2008 en la cual señala que los descargos presentados por el contribuyente no demuestran que las transacciones hubieran sido realizadas efectivamente ni probó la veracidad y autenticidad de los pagos por lo que ratificó y mantuvo las observaciones y cargos establecidos en la vista de cargo por un total de 976.432 UFV's (fs. 2637-2645 de antecedentes administrativos).

i) El 28 de julio de 2008, la administración tributaria notificó personalmente a Siegfried Boos Junior representante de Agropecuaria 3 Marías S.R.L. con el proveído ite: GGSC/DJCC/TJ N° 101/2008 que en respuesta a la solicitud de 23 de julio de 2008, señaló fecha y hora para la recepción de juramento de reciente obtención; el que fue tomado el 29 de julio de 2008 según acta emitida para el efecto; sin embargo el 31 de julio de 2008, mediante proveído GGSC/DJCC/TJ N° 102/2008, rechazó la prueba debido a que el contribuyente no probó que la omisión no fue por causa propia (fs. 2672-2673 y 2675-2676 de antecedentes administrativos).

j) El 13 de agosto de 2008, la administración tributaria notificó en secretaría a Siegfried Boos Junior representante de Agropecuaria 3 Marías S.R.L. con la R.A. GSC-DJCC N° 132/2008, de 5 de agosto de 2008, en la cual se observa que la deuda pagada por las observaciones signadas con los códigos 1 al 5, que incluían sanción no se ajusta a la reducción de sanciones establecida en el art. 156 de la L. N° 2492 (CTB) y dado que la vista de cargo debe fundamentar la resolución determinativa con el fin de evitar nulidades posteriores resolvió revocar la Vista de Cargo N° 7908-70061010.0010/2008, y autoriza al departamento de fiscalización la emisión y notificación de una nueva vista de cargo que subsane las observaciones detalladas precedentemente (fs. 2677-2678 de antecedentes administrativos).

k) El 25 de agosto de 2008, la administración tributaria notificó mediante cédula a Siegfried Boos Junior representante de Agropecuaria 3 Marías S.R.L. con la Vista de Cargo N° 7908-70061010.0025/2008 que subsana las observaciones establecidas en la R.A. GGSC-DJCC N° 132/2008 (fs. 2680-2686vta. de antecedentes administrativos). El 3 de septiembre de 2008, Agropecuaria 3 Marías S.R.L., mediante memorial, solicitó la devolución de documentos de descargo presentados en virtud de la Vista de Cargo N° 7908-70061010.0010/2008; solicitud que fue atendida el 1 de octubre de 2008, mediante proveído GGSC-DDF-PROV. 01.0194/2008 el cual señala que dicha documentación será tomada en cuenta dado que las observaciones y cargos fueron ratificados y mantenidos en la nueva vista de cargo (fs. 2689-2690 de antecedentes administrativos).

l) El 25 de septiembre de 2008, Agropecuaria 3 Marías S.R.L. presenta memorial, de descargos a la Vista de Cargo N° 7908-70061010.0025/2008, que ratifica las pruebas y argumentos del memorial de 19 de junio de 2008 (fs. 2692-2696 de antecedentes administrativos). El 5 de noviembre de 2008, la administración tributaria emitió Informe de Conclusiones GGSC-DDF-INF. N° 1.1910/2008, en el cual señala que al no haber demostrado el contribuyente que las transacciones fueron efectivamente realizadas ni probado la veracidad, autenticidad y legalidad de los pagos efectuados, se ratifican y mantienen las observaciones al crédito fiscal por facturas de compras de bienes y/o servicios, asociados a los activos fijos que no cuentan con documentación legal que acredite la propiedad de los mismos y demuestre la transferencia de dominio y de aquellas que no cuentan con medios fehacientes de pago y/o probatorios de pago, por lo que queda un saldo



pendiente de pago de Bs 972.970.- equivalentes a 898.446 UFV's; en cuanto a la sanción de 3.000 UFV's por la contravención tributaria, ésta fue cancelada en su totalidad (fs. 2757-2769 de antecedentes administrativos).

m) El 20 de noviembre de 2008, la administración tributaria emitió el Dictamen de Calificación o configuración de conducta N° 23/2008, que aplica la multa sancionatoria por la contravención de omisión de pago, de acuerdo con el art. 165 de la L. N° 2492 (CTB) y art. 42 del D.S. N° 27310, correspondiendo imponerle una sanción igual al 100% sobre el monto del tributo omitido actualizado, cuya reducción estará condicionada a la oportunidad de pago de la totalidad de la deuda tributaria determinada (fs. 2785-2786 de antecedentes administrativos).

n) El 24 de noviembre de 2008, la administración tributaria notificó mediante cédula a Siegfried Boos Junior en representación de Agropecuaria 3 Marías con la R.D. GGSC-DJCC N° 040/2008, de 20 de noviembre de 2008, la que resuelve determinar las obligaciones impositivas del contribuyente sobre base cierta por la observación al crédito fiscal en 1.987.710 UFV's equivalentes a Bs 2.881.420.- que incluye impuesto omitido, mantenimiento de valor, intereses y la sanción por la conducta del contribuyente calificada como omisión de pago (fs. 2787-2811 de antecedentes administrativos).

o) El 15 de diciembre de 2008 el contribuyente presentó recurso de alzada que fue resuelto mediante Resolución de Alzada STR-SCZ/RA 0031/2009 de 19 de marzo, confirmando la resolución determinativa, contra dicha determinación Agropecuaria 3 Marías S.R.L., presentó recurso jerárquico, el 14 de abril de 2009, emitiéndose al efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0232/2009 de 6 de julio, que revocó parcialmente la resolución de alzada en lo que refiere al crédito fiscal IVA, emergente de la compra de respuestas y mantenimiento de los bienes de uso relacionados a los activos aportados por los socios a momento de la constitución de la sociedad, por los períodos septiembre y octubre de 2004, manteniendo firme y subsisten la depuración del crédito fiscal IVA por el resto de los conceptos observados.

#### V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

##### 5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsua de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a determinar:

Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria vulneró normativa alguna o afectó algún derecho de la administración demandante al haber dispuesto la revocatoria parcial de la resolución de alzada en lo que se refiere al crédito fiscal IVA, emergente de la compra de respuestas y mantenimiento de los bienes de uso relacionados a los activos aportados por los socios a momento de la constitución de la sociedad Agropecuaria 3 Marías S.R.L., por los períodos septiembre y octubre de 2004.

##### 5.2. Análisis y resolución.

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

a) La Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz, cuestiona la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria de revocar parcialmente la resolución de alzada y la resolución determinativa, en lo que se refiere al crédito fiscal IVA, emergente de la compra de repuestos y mantenimiento de los bienes de uso relacionados a los activos aportados por los socios a momento de la constitución de la Sociedad Agropecuaria 3 Marías S.R.L., por los períodos septiembre y octubre de 2004, que en criterio de la administración demandante, el contribuyente no habría presentado documentación valedera que demuestre la transferencia real de toda la maquinaria ya sea en calidad de aportes de capital o de cualquier otra manera, razón por la cual se observó el crédito-debido a la vinculación que prevé la L. N° 843.

b) Ahora bien, la depuración de crédito fiscal IVA de las facturas por compras de repuestos y mantenimiento de bienes de uso, fueron revocado por la AGIT en el entendido de que las mismas cumplieron con lo dispuesto por el art. 8 de la L. N° 843 y del D.S. N° 21530, para el beneficio del crédito que son: 1) que la transacción esté respaldada por la factura original, 2) que se encuentre vinculada a la actividad gravada y 3) que se demuestre la transacción, en ese sentido concluyó que las compras vinculadas a los activos detallados en la escritura de constitución cumplen con los citados requisitos de los períodos septiembre y octubre 2004.

c) Asimismo, consideró que toda vez que la documentación presentada por el sujeto pasivo a la vista de cargo, según detalle consignado en el Testimonio de Constitución N° 2956/2004, el balance de apertura y documentación respecto a la adquisición de la maquinaria y equipo de la Hacienda Santa Fe y conforme prescribe el art. 200 del Cód. Com. las aportaciones pueden ser en dinero o en especie que deben ser pagados íntegramente al constituirse la sociedad; cuyo cumplimiento debe constar expresamente en la escritura de constitución como se lo hizo en el presente caso, en ese sentido y de acuerdo a lo establecido por el art. 150 del mismo Código, se entiende que los bienes aportados son objeto de traslación de dominio, por lo que los bienes estarán a cargo de la sociedad, a partir del momento de la entrega. Refuerza este criterio la literal B) del art. 2 del D.S. N° 21530, que prescribe, que los aportes de capital son cualquier aporte en especie realizado por personas naturales o jurídicas a sociedades nuevas o existentes, en ese sentido la maquinaria y equipo consignados en el balance de apertura, de acuerdo con el Testimonio de Constitución N° 2956/2004, constituyen un aporte de los socios, por lo que, la autoridad recurrida consideró como válido dicho instrumento público, más aun si en la Cláusula Cuarta del citado testimonio de constitución se señala: " en mérito al aporte de capital efectuado por los socios y por el aporte de capital que hacen los mismos, estos bienes pasan a ser de propiedad de la empresa que se constituye (3 Marías S.R.L.), es decir, todos los bienes muebles e inmuebles y derechos descritos en el balance de apertura y sus anexos, aclarando que sólo opera fines de la correspondiente inscripción en los registros públicos se detallan los siguientes bienes sujetos a registro...".

d) Asimismo se corroboró que dentro de las atribuciones del Servicio Departamental Agropecuario (SEDAG), establecidas en el art. 5 del D.S. N° 25997, de 5 de febrero de 1999, no existía la previsión de realizar el registro para Maquinaria e implemento Agrícola, siendo más bien que este registro, fue establecido recién el 22 de diciembre de 2005, conforme establece el art. 20 del D.S. N° 28537, en virtud del

Programa Crediticio para la Mecanización del Agro; por lo que el contribuyente no estaba obligado a efectuar dicho registro en consideración a que los periodos verificados corresponde a septiembre, octubre y noviembre de 2004, antes de la obligación de efectuar dicho registro.

e) En conclusión, las aportaciones de capital en la escritura pública de constitución y la adquisición de maquinaria en la Legislación Tributaria y Comercial del Estado Plurinacional de Bolivia no requerían de su inscripción al momento de producirse los hechos y son válidas para crédito fiscal al estar suficientemente documentada y la administración tributaria solo podría haber invalidado el crédito fiscal si comprobaba incrementos o decrementos patrimoniales no justificados e imponerles la cuota impositiva correspondiente, por lo que los aportes de capital social en el escritura pública de constitución y la adquisición de maquinaria, pueden permanecer por tiempo indefinido o durante la vigencia legal del ente y son válidos para crédito fiscal siempre que estén debidamente documentados.

f) De lo manifestado debemos concluir que la administración demandante no sustentó su demanda al no haber argumentado de forma precisa, las vulneraciones acusadas, ni haber precisado que los derechos que le fueron afectados con la resolución recurrida, limitándose a realizar reclamos generales sin llegar a una conclusión coherente, por lo que este tribunal no puede corregir la falta de carga argumentativa de la entidad demandante.

a) Respecto a la falta de carga argumentativa, este Tribunal en Sentencia N° 238/2013 de 5 de octubre, entre otras estableció lo siguiente: "La resolución jerárquica impugnada contiene afirmaciones claras, dando explicaciones sobre conclusiones que sostiene, por lo que al existir razonamientos concretos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGITRJ/0056/2012, para impugnarla en la vía contencioso administrativa no sólo vasta reiterar las inferencias como argumentos que ya fueron de conocimiento análisis y resolución en sede administrativa sino que el accionante debe demostrar con razonamientos normativos las argumentaciones por los cuales cree que los fundamentos de su acción, (en el caso en análisis, textualmente copiados de los recursos de alzada y jerárquico interpuestos en sede administrativa) son suficientes para modificar o anular la resolución jerárquica que es la que abre la competencia de este tribunal para el conocimiento de la acción contencioso administrativa, por cuanto, tales inferencias reiterativas que se pretenden como argumentos en la acción contencioso administrativa no son gravitantes para desmoronar la presunción de legitimidad de los actos administrativos y la sentencia administrativa pasada en autoridad de cosa juzgada, por cuanto si bien se tiene la acción contencioso administrativo para la impugnación de la resolución jerárquica, no es menos cierto que esta acción es independiente en sus argumentaciones, puesto que si bien argumentación de la acción permite una pluralidad de pretensiones de validez, ésta debe apoyarse en una pretensión con buenas razones, que permitan la defensa de un derecho y que la fundamentación de enunciados normativos consista en la demostración de aceptabilidad de la acción o normas de acción (...). En el caso presente, este tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de la acción del accionante supra expuesta con la justificación de averiguación de la verdad material en deterioro de los principios de imparcialidad e igualdad, pues el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal no puede rebasar los límites de la acción, ya que si bien no puede existir un proceso de oficio (nemoprocedatiudex iure ex officio) puesto que esta tiene su fundamento en la iniciativa, que es de carácter personal del accionante y el poder de reclamar, que es de carácter abstracto, el juez no puede suplir los límites de la argumentación de la acción, en este sentido la acción es un poder, una facultad jurídica y cívica existente indistintamente y autónomamente del derecho material. La acción va dirigida al órgano jurisdiccional como representante del estado, en busca de un pronunciamiento indistintamente a que resulte este favorable o no para el accionante".

Conforme a lo ampliamente manifestado no corresponde dar curso a lo demandado.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 119 a 123, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Bernardo Gumucio Bascopé contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0232/2009 de 6 de julio.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de enero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



12

**Elva Juanita Trujillo Infantes c/ Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 38 a 50, la contestación de fs. 116 a 124, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demandante señaló que el 15 de octubre de 2012, fue notificada con la carta BCB-GRH-CI-2012-136 de 11 del mismo mes y año, haciéndole conocer que en la segunda evaluación de desempeño realizada, había obtenido 36.27 puntos, que corresponde al rango en observación, siendo la segunda vez que obtenía dicha calificación, determinación que el 19 de octubre, fue impugnada al haber planteado recurso de revocatoria.

Sin embargo, el 27 de octubre, con nota 384/2012, fue obligada a tomar vacación y fue hostigada a entregar la oficina y los activos asignados, con la evidente intención de desvincularla de la entidad antes de que se resuelva el recurso de revocatoria, motivo por el cual, con nota con cite BCB-GRH-DAE-CI-2012-644 de "23 de octubre" (sic) representó la indicada comunicación, habiéndosele respondido con Comunicación Interna BCB-GRH-CI-2012-140, suscrita por la Lic. Clara Morales y por la Dra. Erika Luna, ambas integrantes del Comité de Evaluación.

Ante dicha situación tan irregular y falta de objetividad, en el entendido de que habían anticipado criterio, las recusó, planteamiento que fue rechazado por el Presidente del Banco Central de Bolivia.

El 7 de noviembre de 2012, mediante Comunicación Interna BCB-GRH-CI-2012-149, el Comité de Evaluación de Desempeño, resolvió el recurso de revocatoria, confirmado su decisión; sin embargo, el 13 de noviembre de 2012, al retornar de la vacación que la Lic. Morales, la obligó a tomar, fue notificada con la Acción de Personal 553/2012 de 22 de octubre, desvinculándola definitivamente de la institución, sin que hubiera concluido el proceso. Ante tal arbitrariedad planteó recursos de revocatoria y jerárquico conforme a lo dispuesto por el D.S. N° 26319, emitiéndose la R.M. N° 149/13, confirmando la evaluación de desempeño, omitiendo muchos de los actos que se produjeron en el presente proceso.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1. De los efectos de la evaluación de desempeño.

Señaló que fue evaluada en el año 2012, por un Comité de Evaluación, que se encontraba integrado, entre otros, por la Lic. Morales y que obtuvo la calificación "en observación" por segunda vez, lo que significaría una desvinculación de la entidad, luego de que concluyan las impugnaciones en sede administrativa; es decir, una vez emitida la resolución jerárquica, lo que no ocurrió en su caso porque de manera arbitraria fue desvinculada antes de que concluya el procedimiento administrativo, vulnerando el debido proceso y la seguridad jurídica.

2. De la incompleta valoración de los antecedentes inherentes a la operación administrativa.

a) La resolución emitida por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, no valoró el alcance de la Nota N° 384/2012, titulada "uso de vacación por desvinculación". Tampoco la nota BCB-GRH-DAE-CI-2012-644 de 23 de octubre, con la que representó la nota 384/2012, que revelan la intención de desvincularla a cualquier precio.

b) Añadió que tampoco se valoró la Comunicación Interna BCB-GRH-CI-2012-140 de 24 de octubre, suscrita por dos integrantes del Comité de Evaluación, emitiendo criterio sobre la representación realizada.

c) La Comunicación Interna BCB-GRH-DAE-CI-2012-646 de 24 de octubre de 2012 y la Nota de 30 de octubre de 2012, de recusación de la Lic. Clara Morales Sánchez, Gerente de Recursos Humanos del BCB y de la Dra. Erika Luna Viorel (Subgerente de Recursos Humanos a.i. del BCB).

d) Las Resoluciones Administrativas PRES-G-GRL. 001/2012 y 002/2012, ambas de 6 de noviembre de 2012, la primera desestima la recusación y la segunda, la rechaza.

e) Ausencia de valoración de la Nota N° 384/2012 titulada "uso de vacación por desvinculación".

Añadió que en la resolución impugnada se refieren dos actos administrativos: la evaluación de personal y la Acción de Personal N° 553/2012, haciendo un análisis separado para cada uno de ellos; sin embargo, se encuentran estrechamente vinculados, siendo el principal, la

evaluación de desempeño porque producto de ella, fue ilegalmente desvinculada, privándola de su derecho al trabajo y a una justa remuneración y desconociendo el hecho de que ingresó por mérito en calidad de servidora pública de carrera.

Con relación a la evaluación de desempeño (objeto principal de la impugnación), señaló que la Resolución Ministerial en el Considerando 8 (pág.10), hace un análisis de su recurso jerárquico, mezclando los elementos técnicos y legales, pronunciándose de manera parcial y desordenada sobre todos los aspectos cuestionados y en ese sentido, le corresponde precisar lo siguiente:

a) La carta BCB-GRH-CI-2012-136 de 11 de octubre de 2012, no tiene fundamentación, porque siendo el documento con el que se le hizo conocer los resultados de la evaluación de desempeño, es un acto administrativo determinativo que afecta derechos subjetivos y legítimos, motivo por el cual, debe ser fundamentado y motivado a los efectos de garantizar el debido proceso y el derecho a la defensa; sin embargo, el Ministerio demandado, considera que es un simple medio de comunicación de la calificación obtenida, basando su posición en el art. 7-II-e) del Estatuto del Funcionario Público (EFP).

Añadió que la base legal sobre la que el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social se limita simplemente al derecho que tienen los servidores públicos de conocer oportunamente información relacionada a sus funciones; sin embargo, dicha disposición no válida la posibilidad de que un acto administrativo no deba ser fundamentado porque lesiona el derecho al debido proceso y a la defensa.

b) Respecto a la suscripción del acto determinativo contenido en la carta BCB-GRH-CI-2012-136 de 11 de octubre de 2012, señaló que la carta de comunicación del resultado de la evaluación debió ser suscrita por los tres integrantes del comité de evaluación y no solamente por dos; empero, la autoridad demandada, apartándose de lo dispuesto en el art. 28-a) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), considera que la carta que apertura la etapa de impugnación no es un acto administrativo, sino un simple medio de comunicación sin mayor efecto que la puesta en conocimiento de los resultados de la evaluación, lo cual a todas luces, es ilegal.

Sobre la nota 384/2012 de 22 de octubre de 2012 y su incidencia en el objeto de la impugnación (Evaluación de Desempeño), señaló:

i) Que fue suscrita por la Lic. Clara Morales Sánchez, Miembro del Comité de Evaluación, que tenía que resolver el recurso de revocatoria que había planteado y en ese sentido, con la emisión de dicho acto administrativo, estaba anticipando criterio acerca de los efectos del recurso interpuesto, conducta que la inhabilitaba para conocer y resolver el recurso de revocatoria.

ii) Añadió que dada la gravedad de la afirmación del Ministerio del Trabajo, contenida en el considerando ocho, inciso viii de la resolución jerárquica, es imperativo precisar que el art. 26-c)-4 de la Norma Básica del Sistema de Administración de Personal (NBSAP), aprobada con D.S. N° 26115, se refiere al proceso de ejecución de la evaluación del desempeño: "... como se puede apreciar la disposición que aplica el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social en la R.M. N° 149/13, al caso concreto, está relacionando la Nota N° 384/2012 de 22 de octubre de 2012, de uso de vacación por desvinculación con el objeto de la impugnación que es la evaluación de desempeño. Si no tendría ningún tipo de vínculo, no tendría razón de ser nombrada..." (sic). Apuntó también, que la autoridad demandada no podía interpretar en forma aislada dicho acto.

Sobre la relación del acto contenido en la Nota N° 384/2012 de 22 de octubre con el objeto motivo de la impugnación (Evaluación de Desempeño), señaló que radica en el hecho de que la persona que la suscribe es la Lic. Clara Morales Sánchez, Miembro del Comité de Evaluación, quien anticipa criterio, revelando la intencionalidad de desvincularla de la entidad, evidenciando su falta de objetividad y como manifestó anteriormente, cuando representó dicho acto administrativo, otro miembro del Comité de Evaluación (Erika Luna), se solidarizó con la posición de la Lic. Clara Morales, emitiendo pronunciamiento como Comité de Evaluación, revelando su intención de desvincularla de la entidad y anticipando criterio y demostrando su falta de objetividad.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda.

### II. De la contestación a la demanda.

El Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 26 de diciembre de 2013, que cursa de fs. 116 a 124 y señaló lo siguiente:

1. La R.M. N° 149/13 de 7 de marzo de 2013, a los efectos de delimitar e identificar los actos administrativos que originaron su emisión, previamente se efectuó en el auto de admisión, una valoración previa de las razones por las cuales se unificaron los recursos jerárquicos interpuestos por la demandante, para la emisión de una sola resolución al haberse evidenciado de manera preliminar, la interdependencia de los actos administrativos impugnados en instancia de revocatoria.

2. Aclaró que la evaluación de desempeño no tiene como finalidad garantizar la permanencia del servidor público de carrera administrativa, sino conforme con el art. 22 de las NBSAP, es un proceso permanente que mide el grado de cumplimiento de la programación operativa anual individual, por parte del servidor evaluado, de modo que la referencia a que de manera excepcional fue evaluada por segunda vez en la misma gestión, se explica con el hecho de que, ante la existencia de una evaluación con calificación "En observación", se debe realizar una segunda evaluación dentro del plazo mínimo de tres meses y máximo de seis meses conforme prevé el art. 26 de las mismas normas básicas. En el caso específico el resultado fue puesto en conocimiento de la demandante con nota BCB-GRH-DAE-CI-2012-353-430 de 6 de junio de 2012.

3. Con referencia a la realización de una segunda evaluación del desempeño, sin esperar el resultado de la impugnación de la primera evaluación, es pertinente aclarar que de acuerdo con el art. 31-I del Reglamento de Recursos de Revocatoria y Jerárquicos para la Carrera Administrativa, la interposición del recurso no suspende la ejecución de la resolución o acto impugnado.

4. Con respecto a la Nota N° 384/2012 referente al uso de vacación por desvinculación, de conformidad con el art. 39 del Estatuto del Funcionario Público (EFP), la obtención de una calificación en observación (no satisfactoria) emergente de dos evaluaciones consecutivas, amerita la sanción de destitución, en concordancia con lo previsto por el art. 32-e) de las NBSAP, con la única previsión de comunicar la decisión de retiro con una anticipación mínima de quince días calendario, aspecto que en el presente caso aconteció, toda vez que la determinación de retiro efectivo de la demandante como funcionaria del Banco Central de Bolivia, se materializó a la culminación del goce de su derecho a la vacación por los días que le correspondían; es decir, a 13 de noviembre de 2012.

5. Con referencia a que no se había valorado la Comunicación Interna BCB-GRH-DAE-CI-2012-644 de 23 de octubre, Añadió que tampoco se valoró la Comunicación Interna BCB-GRH-CI-2012-140 de 24 de octubre, la Comunicación Interna BCB-GRH-DAE-CI-2012-646 de 24 de octubre de 2012 y la nota de 30 de octubre de 2012 y las Resoluciones Administrativas PRES-G-GRL. 001/2012 y 002/2012, ambas de 06 de noviembre de 2012, manifestó que al haberse verificado una correcta tramitación y absolución de las recusaciones plantadas, no correspondía a la instancia jerárquica, emitir pronunciamiento al respecto, más aun cuando la determinación contenida en un acto administrativo de carácter definitivo, sobre el que recae un recurso de revocatoria, no suspende la ejecución del mismo, aspecto por el cual, una recusación sobre un acto preparatorio, comunicación por escrito y con una anticipación de 15 días para la ejecución de una determinación de retiro por dos evaluaciones del desempeño no satisfactorias en observación, no resulta viable, más aún en el caso específico, toda vez que los miembros del Comité de Evaluación se conforman de acuerdo a lo previsto por el art. 26-a) de las NBSAP, personeros que son competentes para emitir todo acto posterior al procedimiento de evaluación del desempeño.

II.1. Petitorio. La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa que cursan en cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el Banco Central de Bolivia, entidad en la que prestó servicios la demandante, efectuó la Evaluación del Desempeño por la gestión 2011, proceso en el que la demandante obtuvo una nota de 47,06 puntos. Al efecto, con nota BCB-GRH-DAE-CI-2012-353-430 de 06 de junio, además de comunicarle dicho resultado, se le hizo conocer que sería sometida a nueva evaluación en el periodo de los tres meses siguientes a partir de su notificación (fs. 33, carpeta 2).

2. Efectuada la segunda evaluación, la entidad, con nota BCB-GRH-CI-2012-136 de 11 de octubre, comunicó a la demandante, que había obtenido una calificación de 36, 27 puntos, que corresponden al rango "En Observación" (fs. 416 de la misma carpeta).

3. En consecuencia, con Comunicación N° 384/2012 de 22 de octubre, también se le hizo conocer que debía usar vacación por desvinculación a partir del miércoles 24 de octubre al mediodía del 12 de noviembre (fs. 417 de la citada carpeta 2). En la misma fecha, se emitió la Comunicación Interna BCB-GRH-DCR-CI-2012-567 (fs. 325). La diligencia de fs. 325 vta., evidencia que la interesada se negó a recibir dicha comunicación.

De acuerdo al Informe BCB-GRH-DCR-INF-2012-123 de 26 de noviembre, la notificación de retiro y la orden de utilizar vacación, fueron notificadas el 23 de octubre de 2012.

4. La demandante representó dicha nota conforme se evidencia de fs. 418 a 420 y también, presentó recurso de revocatoria contra la Evaluación de Desempeño (fs. 277 a 285 de la carpeta en revisión) el 20 de noviembre de 2012, el cual fue desestimado por presentación extemporánea con nota BCB-GRH-CE-2012-41 de 03 de diciembre, luego de haberse tramitado y rechazado las recusaciones planteadas por la ahora demandante, contra dos integrantes de la Comisión de Evaluación.

5. Finalmente, el recurso jerárquico planteado contra la antedicha resolución, fue resuelto por el Ministro del Trabajo, Empleo y Previsión Social, con la resolución impugnada en el presente proceso, con la que confirmó totalmente lo actuado.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

En autos, la demandante cuestiona la resolución jerárquica que determinó confirmar su retiro de la entidad en la que prestaba servicios, porque considera que los actos ejecutados denotan la clara intencionalidad de retirarla y porque además, las funcionarias que intervinieron en su destitución son las mismas que debían conocer el recurso de revocatoria por lo que anticiparon criterio.

IV.1. Sobre la evaluación del desempeño.

El art. 27 del Estatuto del Funcionario Público, señala que la evaluación periódica del desempeño de sus funcionarios de carrera es obligatorio, proceso que está sujeto a los principios señalados por el art. 28 de la misma norma legal; es decir, igualdad de participación, oportunidad, ecuanimidad, publicidad, transparencia, mensurabilidad y verificabilidad. La misma disposición legal, señala que los objetivos de las evaluaciones deberán estar previamente determinados por cada entidad y ser anticipadamente de conocimiento de los servidores evaluados. En cuanto a los parámetros para evaluar el desempeño funcionario comprenderán, entre otros, la eficiencia, eficacia, las iniciativas, los trabajos desarrollados y los resultados logrados.

Finalmente, el art. 29 del EFP, señala que la permanencia y el retiro de los funcionarios de carrera, estarán condicionada al cumplimiento de los procesos de evaluación de desempeño conforme al presente Estatuto, las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal y disposiciones reglamentarias.

IV.2. Sobre la ejecución del procedimiento de evaluación del desempeño.

El art. 26 de las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios, aprobadas con D.S. N° 26115, señala lo siguiente:

El proceso de ejecución de la evaluación del desempeño estará a cargo del jefe inmediato superior, quién deberá realizar la evaluación del cumplimiento del POAI del servidor público.

Al respecto:

a) Se conformará un comité de evaluación que estará integrado por un representante de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad, el encargado de la unidad de personal y el jefe inmediato superior del funcionario a ser evaluado.

b) El jefe inmediato superior del funcionario a ser evaluado, para formar parte del comité de evaluación deberá contar con una permanencia mínima de tres meses en el puesto, caso contrario la evaluación deberá realizarla el superior jerárquico. En caso de no existir un superior jerárquico, el proceso de evaluación del desempeño, se prorrogará previo conocimiento de la Superintendencia del Servicio Civil.

c) El resultado obtenido por el servidor público en la evaluación del desempeño podrá ser: Excelente, Bueno, Suficiente y En Observación. Estos resultados se traducirán en reconocimientos o sanciones de acuerdo a lo siguiente:

1. Excelente: Tendrá derecho a ser promovido horizontalmente, previa comprobación de sus méritos. Podrá dar lugar, además, a la otorgación de un incentivo monetario de acuerdo a la política y disponibilidad presupuestaria de la entidad y a incentivos psicosociales.

2. Bueno: Tendrá derecho a la otorgación de incentivos psicosociales.

3. Suficiente: Tendrá derecho a permanecer en el puesto. No dará lugar a la otorgación de ningún incentivo.

4. En Observación: Dará lugar a que el servidor público se sujete a una nueva evaluación del desempeño en un plazo no inferior a tres meses y no superior a los seis meses siguientes. Dos evaluaciones consecutivas "En Observación" darán lugar a la separación del servidor de la entidad.

Los empleados evaluados podrán presentar sus reclamos y peticiones al comité de evaluación y a las demás instancias que establece el Estatuto del Funcionario Público y las presentes Normas Básicas, cuando consideren que sus legítimos derechos han sido afectados en violación a las normas vigentes.

#### IV.3. Sobre el proceso de retiro.

El art. 32-e) de las NBSAP, señala que cuando existan dos evaluaciones consecutivas de desempeño en observación, según lo establecido en las presentes Normas Básicas y reglamentación específica de la entidad. La decisión de retiro deberá ser comunicada al servidor público por escrito y con una anticipación mínima de 15 días calendario.

Establecido el marco normativo en el que debe pronunciarse la presente resolución, en relación a los agravios planteados en la demanda, se concluye lo siguiente:

I. Respecto a la afirmación relativa a que fue desvinculada de la entidad antes de hubieran concluido las impugnaciones en sede administrativa vulnerando el debido proceso y la seguridad jurídica, la norma contenida en el citado art. 32-a) de las NBSAP, no establecen que el retiro del funcionario de carrera opere a la conclusión de los recursos de impugnación. A ello se añade, que el art. 32-I del Reglamento de Recursos de Revocatoria y Jerárquicos para la Carrera Administrativa, aprobado con D.S. N° 26319, prevé que la interposición del recurso de revocatoria, no suspende la ejecución de la resolución o acto impugnado.

II. Sobre la valoración incompleta de los antecedentes inherentes a la operación administrativa, porque no se advirtió que existía la intención de desvincularla a cualquier precio y que la Comunicación Interna BCB-GRH-CI-2012-140 de 24 de octubre, fue suscrita por dos integrantes del Comité de Evaluación, emitiendo criterio sobre la representación realizada, se considera primero, que la desvinculación de la demandante, emerge de una segunda evaluación de su desempeño calificada como "En observación", sometida a una sanción legal, consistente en la destitución de sus funciones.

En segundo, lugar, la Comunicación Interna BCB-GRH-DAE-CI-2012-646 de 24 de octubre de 2012, con la que se desestimó su representación a la orden de tomar su vacación por desvinculación, evidentemente suscrita por dos de las integrantes del Comité de Evaluación, no contiene ninguna opinión que respalde lo afirmado por la demandante, toda vez, que más bien, ambas funcionarias, se abstuvieron de emitir criterio porque debían resolver el recurso de revocatoria planteado. Posteriormente, las recusaciones planteadas por la demandante, no fueron aceptadas por la máxima autoridad ejecutiva de la entidad, adquiriendo firmeza, así se evidencia de las Resoluciones Administrativas PRES-G-GRL. 001/2012 y 002/2012, ambas de 6 de noviembre de 2012.

III. La demandante también señaló que resolución impugnada se refieren dos actos administrativos: la evaluación de personal y la Acción de Personal 553/2012, y que se efectuó un análisis separado para cada uno de ellos; sin embargo, se encuentran estrechamente vinculados, siendo el principal, la evaluación de desempeño porque producto de ella, fue ilegalmente desvinculada, privándola de su derecho al trabajo y a una justa remuneración y desconociendo el hecho de que ingresó por mérito en calidad de servidora pública de carrera. Sobre el punto, la propia demandante reconoce que ambos actos – aunque están vinculados – son consecuencia el uno del otro, toda vez que la ejecución de su retiro emerge de una segunda evaluación con resultado deficiente.

IV. También señaló que con relación a la Evaluación de Desempeño, la Resolución Ministerial en el Considerando 8 (pág. 10), analizó su recurso jerárquico, mezclando los elementos técnicos y legales, pronunciándose de manera parcial y desordenada sobre todos los siguientes aspectos cuestionados:

a) La carta BCB-GRH-CI-2012-136 de 11 de octubre de 2012, no tiene fundamentación, porque siendo el documento con el que se le hizo conocer los resultados de la Evaluación de Desempeño, es un acto administrativo determinativo que afecta derechos subjetivos y legítimos, motivo por el cual, debe ser fundamentado y motivado a los efectos de garantizar el debido proceso y el derecho a la defensa; sin embargo, el Ministerio demandado, considera que es un simple medio de comunicación de la calificación obtenida, basando su posición en el art. 7-II-e) del Estatuto del Funcionario Público (EFP). Sobre el punto, la carta de comunicación de los resultados es precisamente, una noticia de la culminación del proceso de evaluación del desempeño y de la nota obtenida y por ello, no requiere de fundamentación. En todo caso, los motivos y fundamentos de cada aspecto evaluado, constan en el documento de evaluación, sobre los cuales no se manifestó la demandante.

b) Respecto a la suscripción del acto determinativo contenido en la carta BCB-GRH-CI-2012-136 de 11 de octubre de 2012, señaló que la carta de comunicación del resultado de la evaluación debió ser suscrita por los tres integrantes del Comité de Evaluación y no solamente por dos; sin embargo, no señala cuál es la norma que así lo señala y menos, cuál fue el agravio producido por ese hecho en relación a la efectiva comunicación del resultado de la evaluación y la presentación de los recursos de impugnación.

Se concluye entonces, que no es evidente lo afirmado por la demandante, quien no ha demostrado que existió la decisión de retirarla a ultranza y que no existió una valoración adecuada de los antecedentes, considerándose asimismo, que no expuso de qué manera fue errada dicha valoración y cuál hubiera sido el resultado diferente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la R.M. N° 0149/2013, emitida el 7 de marzo de 2012 por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Guido von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



13

**Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnaciones Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Cochabamba**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 21 a 13 vta., en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0994/2013 emitida el 9 de julio de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 41 a 44, réplica de fs. 47 a 50 vta., dúplica de fs. 53, apersonamiento de Lahisa Sue Choe Kippes de fs. 73, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria demandante señaló que fue notificada con la resolución jerárquica emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) en respuesta al recurso planteado por la contribuyente contra la Resolución Sancionatoria N° 18-00349-12 de 16 de noviembre de 2012.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribiendo el argumento expuesto por la AGIT en la resolución jerárquica que impugna en el presente proceso, señaló que se dejó sin efecto la sanción por no emisión de factura y acusó la vulneración del principio de legalidad respecto al procedimiento de aplicación de la sanción y añadió que en el marco de la previsión del art. 167 del Cód. Trib., se recibió denuncia contra la contribuyente en razón de no haber otorgado factura por la compra de una motocicleta, adjuntando la DUI C-21350 de 23 de agosto de 2010, la cual contiene todas las formalidades señaladas en el art. 3 de la RND 10-0039-2006, motivo por el cual, se cumplió con el principio de legalidad y aplicación objetiva de la normativa legal respecto a la contravención.

Con el subtítulo “De la inexistencia de nota fiscal en el momento del pago (agosto/2016” señaló que la resolución jerárquica realizó una interpretación errónea respecto a que el sujeto pasivo habría demostrado la emisión de factura por la venta de la motocicleta respaldada mediante DUI C-21350, sobre el punto, consideró pertinente precisar que en ningún momento el denunciante afirmó que el 21 de agosto de 2010, se le habría entregado la motocicleta o la DUI C-21350, motivo de la venta sino que había cancelado la suma de Bs 6.929.- y que por dicho importe, no se le emitió nota fiscal y/o factura comercial aunque fue cancelado para la compra de la motocicleta y, en los términos que establece el art. 4-a) de la L. N° 843, el hecho imponible se perfecciona en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, dando lugar al perfeccionamiento del hecho imponible.

Agregó que en el caso, se ha demostrado que la contribuyente no emitió factura o nota fiscal por el importe recibido del denunciante el 21 de agosto de 2010, fecha en la que se perfeccionó el hecho imponible y en la que no se emitió la nota fiscal y/o factura comercial.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0994/2013 de 27 de mayo, y se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria 18-00349-12 de 16 de noviembre de 2012.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 2 de mayo de 2014, que cursa de fs. 41 a 44, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente, toda vez que el enfoque desarrollado por el demandante, pretender inducir en error al Tribunal Supremo:

Poniendo en evidencia que los argumentos lacónicos expuestos en la demanda, no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, señaló que este Tribunal no puede suplir la carga argumentativa del demandante, más aun cuando la resolución jerárquica es clara en sus fundamentos.

Sin perjuicio de lo expuesto, consideró necesario señalar que en la revisión del expediente, observó que junto con el memorial de recurso de alzada, Lahiza Sue Choe Kippes, adjuntó fotocopia de la factura 003272, emitida el 10 de septiembre de 2010, a nombre de Carlos Abelardo Ibáñez Miranda, por concepto de una motocicleta, más el FRV y la DUI C-24350 por la suma de Bs. 3.000.- Libro de Ventas IVA y Registro del Libro de Comprobantes de Contabilidad, periodo septiembre/2010, Comprobante de Contabilidad 25 del 10 de septiembre de 2010 y el Acta de Recepción de 3 de septiembre de 2010, así como la nota de presentación de descargos al AIC's, contexto bajo el que la resolución de alzada señaló que no se había acreditado que el hecho generador habría ocurrido el 21 de agosto de 2010 como señaló el denunciante, por lo que la instancia jerárquica no advirtió la falta de motivación afirmada por la Administración Tributaria.

Respecto al hecho generador para la configuración de la contravención tributaria por no emisión de factura, señaló que en el presente caso, el denunciante señaló que la venta se produjo dos días antes de la emisión de la DUI C-21350, por la suma de Bs 6.929.- y no el 10 de septiembre con la factura 003272, y que en antecedentes administrativos se pudo constatar la venta de una motocicleta marca Pegassus, con DUI C-21530 por la suma de Bs. 3.000 a Carlos Abelardo Ibáñez Miranda, por tanto, son dos versiones contrapuestas, no se tiene establecida la fecha de entrega del bien y la DUI al comprador y tampoco si la factura 3272 fue entregada en forma personal y si este la recibió por la suma de Bs 3.000.

### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

### III. De la problemática planteada.

En autos, la Administración Tributaria demandante controvierte la decisión de la Autoridad de Impugnación Tributaria, en sus dos instancias, en sentido de dejar sin efecto la sanción por no emisión de factura dispuesta contra el sujeto pasivo y al efecto señala que la denuncia cumple todos los requisitos y que se ha demostrado que la contribuyente no emitió factura o nota fiscal por el importe recibido del denunciante el 21 de agosto de 2010, fecha en la que se perfeccionó el hecho imponible y en la que no se emitió la nota fiscal y/o factura comercial.

Por su parte, la AGIT informó que la contribuyente, adjuntó a su recurso de alzada, fotocopia de la factura 003272, emitida el 10 de septiembre de 2010, a nombre de Carlos Abelardo Ibáñez Miranda, por concepto de una motocicleta, más el FRV y la DUI C-24350 por la suma de Bs 3.000.- Libro de Ventas IVA y Registro del Libro de Comprobantes de Contabilidad, periodo septiembre/2010, Comprobante de Contabilidad 25 del 10 de septiembre de 2010 y el Acta de Recepción de 3 de septiembre de 2010, así como la nota de presentación de descargos al AIC's, contexto bajo el que la resolución de alzada señaló que no se había acreditado que el hecho generador habría ocurrido el 21 de agosto de 2010 como señaló el denunciante.

### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

1. El 5 de octubre de 2012, a denuncia de particulares, la Administración Tributaria emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional 25-09289-12 e instruyó sumario contravencional contra la contribuyente, porque el 21 de agosto de 2010 no emitió factura por la venta de una motocicleta marca Pegasus cc.150, chasis LB7GKCTO5ACOO3244 y motor 162FMJ10L94105, en la suma de Bs 6.929.- al efecto adjuntó la DUI C-21350 de 23 de agosto de 2010 (fs. 4, anexo 2).

A fs. 14 del anexo en revisión, cursa la citada denuncia, presentada por Carlos Abelardo Ibáñez Miranda, el 27 de diciembre de 2011.



2. En respuesta, la contribuyente presentó la nota de descargo de 25 de octubre de 2012, señalando que la denuncia fue presentada para perjudicar a la empresa, por no haberse prestado a un acto de corrupción del denunciante propuesto al personal administrativo. Adjuntó la siguiente documentación: fotocopia de la factura 003272 de 10 de septiembre de 2010, emitida a favor de Carlos Abelardo Ibañez Miranda por la suma de Bs 3.000.- por la venta de una motocicleta marca Pegasus, tipo Sprinter 150, 150 cc., color rojo, modelo 2010, chasis LB76KCTO5ACOO32441 y motor 162FMJ10L94105, FRV 100624185, DUI C-21350; Comprobante de Contabilidad número 25 de 10 de septiembre de 2010. De fs. 21 a 48 cursa el Libro de Ventas IVA, de los periodos julio, agosto y septiembre de 2010, último en el que en el folio 3 (fs. 39 del anexo 2), cursa el registro de la factura 3272, emitida el 10 de septiembre de 2010.

De fs. 49 a 56, fotocopias de facturas de la empresa de la contribuyente por la venta de motocicletas similares por el precio de Bs 2.800 a 3.000.

3. Finalmente, el 16 de noviembre de 2010, la Administración Tributaria emitió la Resolución Sancionatoria 18-00349-12, sancionando a la contribuyente con la clausura de su establecimiento por seis días continuos (fs. 74 del anexo 2).

4. Planteado el recurso de alzada de fs. 18 a 21 vta., del anexo 1, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0190/2013 de 12 de abril de 2013, revocó totalmente la resolución sancionatoria al haber considerado que la Administración Tributaria, no logró demostrar que el nacimiento del hecho generador ocurrió el 21 de agosto de 2010, como señaló el denunciante y al haber demostrado la recurrente la venta de la motocicleta con factura 003272 de 10 de septiembre de 2010.

5. Con ese antecedente, la Administración Tributaria 85 a 89 del anexo 1, planteó recurso jerárquico que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT, confirmó la resolución de alzada. De esa forma, se dio origen al proceso contencioso administrativo en análisis, el cual fue tramitado como ordinario de puro derecho y en el que se citó a la empresa contribuyente, como tercero interesado, habiéndose apersonado Lahisa Sue Cho Kippes.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Esta Sala Plena, no puede dejar de mencionar que en la exposición planteada por la entidad demandante ha planteado como argumentos de su pretensión, que recibió denuncia contra la contribuyente en razón de no haber otorgado factura por la compra de una motocicleta, adjuntando la DUI C-21350 de 23 de agosto de 2010, la cual contiene todas las formalidades señaladas en el art. 3 de la RND 10-0039-2006, motivo por el cual, se cumplió con el principio de legalidad y aplicación objetiva de la normativa legal respecto a la contravención y que al 21 de agosto de 2010, fecha en la que se entregó la suma de Bs 6.929.- y nació el hecho generador, no existía factura.

V.1. La Administración Tributaria pretende la revocatoria de la resolución jerárquica sosteniendo que la DUI C-21350 de 23 de agosto de 2010 (fs. 16 del anexo 1), que fue acompañada a la denuncia como prueba de la compra de una motocicleta el 21 de agosto de 2010.

Sobre el punto, la indicada DUI de 23 de agosto de 2010, acredita la internación a territorio boliviano de dos cajas, con mercancía con descripción arancelaria "con motor de émbolo (pistón) alternativo de cilindrada superior a 50 cm<sup>3</sup>", con descripción comercial FRV 100624185 y CH: LB7GKCTO5ACOO324 y que la importadora de dicha mercancía era la vendedora de la moto, quien pagó sus tributos aduaneros, más no demuestra de ninguna forma la venta de dicho bien al denunciante Carlos Abelardo Ibañez Miranda, el 21 de agosto de 2010, dos días antes y tampoco puede ser evidencia del pago efectivo de la suma de Bs. 6.929. Por razones de temporalidad, no es admisible que el hecho generador se hubiera producido el 21 de agosto de 2010 cuando la mercancía ingresó a territorio nacional dos días después; por consiguiente, es correcto el razonamiento de la Autoridad de Impugnación Tributaria en sus dos instancias.

Tampoco se acreditó el efectivo pago de la suma de Bs 6.929.- que hubiera sido realizado, con ningún medio fehaciente y más bien, cursa en el expediente administrativo que la venta de la moto con las características técnicas de la denuncia, se realizó el 10 de septiembre de 2010, con la emisión de la factura 003272 con número de orden 3001001111264, de 10 de septiembre de 2010, por la suma de Bs. 3.000.- que es el precio en el que son comercializadas y cuya transferencia fue registrada en el Libro de Ventas y declarada en sus formularios 200 y 400, es prueba documental fehaciente y constituye una verdad material irrefutable como fue considerada por la autoridad demandada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0994/2013 de 9 de julio de 2013.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Dúran, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



14

**Vicente Jaime Laime Mamani y otros c/  
Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI)  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 155 a 163 vta., la contestación de fs. 187 a 190 vta., apersonamiento de Luis Gregorio Poma Maqui como tercero interesado, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Los demandantes señalaron que el año 1999, solo de palabra, fundaron el grupo musical "" y que el grupo fue organizado para la primera producción discográfica "Directo al Corazón", considerándose el 7 de noviembre de 1999 como fecha de fundación de manera formal, a ambos demandantes como fundadores y reconociéndose que el nombre y el logotipo pertenecían a Vicente Jaime Laime Mamani. Aunque en el tiempo pasaron por el grupo varios reconocidos músicos, el grupo sostuvo su imagen y fama gracias a sus fundadores, habiendo producido el siguiente material: Directo al Corazón, que les permitió consolidarse como grupo revelación el año 2000; Por tu Amor que también tuvo mucho éxito (2003). Al presente, el grupo tiene varios materiales y producciones realizadas, siendo que desde el primer material se sigue deleitando el público.

Añadieron que a fin de tramitar el registro de reserva de nombre que se iba a realizar el 8 de noviembre de 2002 en la Dirección de Derechos de Autor del SENAPI, el 06 del mismo mes y año, se formalizó por escrito la fundación mediante un acta que fue redactada por el abogado Roberto Ramírez, quien también preparó el memorial de solicitud.

Presentada la solicitud de registro de reserva de nombre, se emitió la R.A. N° 9-001-590/2002 de 25 de noviembre de 2002, declarando a Vicente Jaime Laime Mamani como único titular del nombre, conforme al Acta de Fundación del 06 de noviembre de 2002, la cual se presentó junto a los requisitos de registro y que actualmente se encuentra depositada junto al registro en la Dirección de Derecho de Autor.

Lamentablemente, al no haber renovado la reserva de nombre en el tiempo de dos años, se presentó una nueva solicitud el 27 de enero de 2005, lográndose la R.A. N° 9-034/2005 de 1 de febrero. Transcurridos los dos años, no hubo renovación debido a que el SENAPI emitió la R.A. N° 40/2006 de 28 de diciembre, en la que señaló que el conocimiento de los trámites de reserva de nombre correspondía a la Dirección de Propiedad Industrial y no a la Dirección de Derechos de Autor y Conexos; por tanto, en el marco de dicha resolución, se rechazó el trámite de Vicente Laime.

Continuaron señalando que el año 1999, el grupo no tenía posibilidades económicas para tener equipo de sonido propio y que por ello, contrató de manera verbal a Luis Poma Maqui, quien llegó a ser imprescindible para el grupo y por ello, llegó a constituirse en su representante desde el año 1999 hasta el mes de abril de 2007, cuando debido a la explotación sentida por todos los integrantes del grupo, decidieron separarse de su representante comprando y alquilando otros equipos que no les costara dar el 25% de las ganancias por arriendo de equipos para cada presentación. Anoticiados de que Luis Poma estaría formando otro grupo, el SENAPI certificó que el 05 de abril y el 31 de agosto, ambos de 2006, había solicitado registro de marca SIN CONTROL.

En consecuencia, existen tres registros de la denominación SIN CONTROL, por una parte en la Dirección de Derecho de Autor como Reserva de Nombre con R.A. N° 9-001-590/2002 de 25 de noviembre de 2002 y 9-034/2005 de 1 de febrero de 2005 que declaran como titular a Vicente Jaime Laime Mamani y por otra parte, el registro 106353 en la Dirección de Propiedad Intelectual del SENAPI, con Resolución N° 4486/06 que declara como titular a Luis Poma Maqui, trámite al que nunca se adjuntó acta de fundación alguna.

Con ese registro Luis Poma formó otro grupo musical sin control apartando a todos los integrantes iniciales y lo peor, desconoció la titularidad del nombre y logotipo a Vicente Jaime Laime Mamani, se quedó con la gran parte de títulos, trofeos y contratos, no habiendo respondido a los requerimientos de devolución.

Frente el registro realizado, el 8 de mayo de 2007, presentaron una acción administrativa de nulidad de registro de marca, acompañando fotografías y documentación probatoria sobre el origen del grupo y la fundación; sin embargo, fue rechazada por el SENAPI indicando que en una controversia entre un Registro en Derecho de Autor (Reserva de Nombre) frente a un registro de marca, prima este último; en consecuencia, dieron por subsistente el registro de marca realizado por Luis Poma Maqui, porque no corresponde la protección de nombre de grupos musicales por derecho de autor, como indica la Decisión 351 y el art. 6 de la L. N° 1322 y que no se encuentra la categoría de Reserva de Nombre como figura protegible por el Derecho de Autor.

I.2. Fundamentos de la demanda.

### 1. Sobre la mala fe con que actuó el ex representante Luis Poma Maqui.

Las autoridades del SENAPI no consideraron las pruebas presentadas como contratos firmados con terceras personas, cartas dirigidas al grupo y certificaciones que demuestran claramente que Luis Poma Maqui era reconocido como representante del grupo SIN CONTROL hasta inicios del año 2007. Añadieron que además firmó la mayoría de contratos de servicios que cursan en obrados, lo cual demuestra claramente que era representante.

Añadieron que no presentaron dicha documentación en el proceso de nulidad con reconocimiento de firmas y rúbricas como dice el SENAPI, porque en materia administrativa rige el principio de informalismo y de verdad material contemplados en el art. 4-d) y l) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) corroborado por el D.S. N° 28138, por lo cual, la falta de reconocimiento de firmas no puede ser motivo para que no se valoren sus pruebas que demuestran que Poma Maqui tuvo esa condición y se aprovechó de su buena fe.

Asimismo, la autoridad demandada no consideró que la certificación de Heriba Ltda. con relación al contrato de 5 de noviembre de 1999 (primer contrato de fonograbación del grupo SIN CONTROL, Anexo C4), declara fehacientemente que Luis Poma firmó ese contrato como representante del grupo SIN CONTROL (Anexo 5), que estaba iniciándose en su actividad artística. Esa certificación constituye prueba contundente de que su representante actuó de mala fe, al registrar a su nombre el signo distintivo SIN CONTROL, a título personal.

### 2. Sobre la existencia de los registros de reserva de nombre que fueron invalidados por el SENAPI.

Hasta antes de la R.A. N° 40/2006 de 28 de diciembre, se realizaba la protección de nombres de grupos musicales mediante el registro de Reserva de Nombre por la Dirección de Derecho de Autor del SENAPIU, al amparo del art. 68-k) de la L. N° 1322 y considerando que constituye violación al derecho de autor la apropiación indebida de uso de nombres de grupos y conjuntos musicales, sumándose a ello, la Resolución Secretarial N° 106/96 de 25 de octubre de 1996.

En ese marco, se obtuvieron los registros de Reserva de Nombre SIN CONTROL para Vicente Jaime Laime Mamani con R.A. N° 9/001/590/2002 de 25 de noviembre de 2002 y 9/034/2005 de 1 de febrero de 2005, este último se encontraba vigente hasta el 01 de febrero de 2007, y fue realizado con el procedimiento y fundamento legal de la L. N° 1322, como se hicieron los más de 5.000 registros de Reserva de Nombres que existen en la Dirección de Derecho de Autor.

Los dos registros de reserva de nombre realizados por Vicente Laime, no sirvieron como antecedentes para el SENAPI en el proceso de nulidad presentado, solo se dio valor al registro de marca SIN CONTROL de Luis Poma como si fuera único y valedero, apoyándose en la citada Resolución 40/2006 que de ninguna manera puede estar por encima de la L. N° 1322 y menos puede derogar el art. 68-k). Añadieron que el SENAPI no tomó en cuenta que en esos registros realizado por Vicente Laime, se acompañó un Acta de Fundación que data del 6 de noviembre de 2002, contemplando una fecha de fundación del grupo SIN CONTROL del año 1999 y lo más importante, que la autoría y titularidad del nombre pertenece a Vicente Laime.

### 3. Sobre las dos actas de fundación presentadas ante el SENAPI.

Señalaron que en el proceso de nulidad de registro se presentaron las siguientes Actas de Fundación en calidad de prueba:

Los demandantes señalaron que presentaron una copia legalizada por Notario de Fe Pública, del Acta de Fundación del grupo el 7 de noviembre de 1999, junto a una certificación de 19 de noviembre de 2007, que aclara que el acta cuenta con firma del abogado, documento en el que existe un error en la fecha que se consignó como 06 de enero de 2002; sin embargo ese hecho fue aclarado conforme al Testimonio 0313/2008 de 21 de julio de 2008 y se encuentra sustentado con las Certificaciones 025/2007 de 4 de octubre, 011/2008 de 21 de julio, 014/2007 de 30 de abril emitidas por el Director de Derecho de Autor del SENAPI, además, la fotocopia legalizada del memorial presentado al mismo Director el 8 de noviembre de 2002.

Luis Poma Maqui presentó un testimonio expedido el 23 de junio de 2007 por el Juzgado Segundo de Partido en Civil, dentro de la medida preparatoria planteada por la indicada persona contra Edwin Edgar Sullca Navía para el reconocimiento de firma en un acta de fundación del grupo SIN CONTROL el 6 de septiembre de 1999, la cual fue firmada por Luis Poma, Edwin Edgar Sullca Navía y Maritza Sánchez Quispe. En dicha medida preparatoria se dio por reconocida la firma indicándose que debía formalizarse la demanda, lo que al presente no se hizo. Aclararon también, que los herederos de Maritza Sánchez Quispe no reconocieron la firma de su difunta madre como disponen los arts. 1.297 y 1.300 del Código Civil y el art. 19 de la L. N° 1760.

Pidieron se considere que las normas sobre el reconocimiento de firmas y rúbricas en documentos privados, no fueron consideradas por el SENAPI con el único argumento de que no son competentes para referirse a la legalidad de los documentos, obviando que el funcionario público debe velar por el cumplimiento de la ley.

Tampoco la autoridad demandada, consideró la suspensión de emisión de resoluciones presentada por su parte, ya que existe un proceso penal de falsedad material e ideológica y uso de instrumento falsificado sobre el documento de fundación.

Concluyeron este punto solicitando se acepte el acta de fundación de 6 de noviembre de 2002, debidamente aclarada que declara al titular del nombre y logotipo SIN CONTROL de propiedad de Vicente Jaime Laime Mamani, así como sea considerada y reconocida la antigüedad de la existencia de dicho documento con el depósito que se hizo a la Dirección de Derecho de Autor, el 8 de noviembre de 2002 junto al registro de la reserva de nombre realizada en la misma fecha. Asimismo, téngase presente que se depositó el Acta de Fundación de 6 de noviembre de 2002 sin reconocimiento de firmas y rúbricas bajo el principio de informalismo y verdad material.

Plantearon también, que en el supuesto caso de tomarse en cuenta la tesis del SENAPI de validar y aceptar el registro de Luis Poma Maqui en la Dirección de Propiedad Industrial ¿por qué no se exigió la presentación del documento firmado por Edwin Sullca Navía de renuncia a los derechos intelectuales sobre la marca SIN CONTROL? ya que Luis Poma, Edwin Edgar Sullca Navía y Maritza Sánchez (ya fallecida), como supuestos fundadores del grupo, serían dueños del nombre, como redactaron en el Acta de 07 de septiembre de 1999, por lo que

además, debieron inscribir juntos el registro de la marca, salvo presentación de la renuncia y no a sola declaración de Poma tanto al Juez ordinario como al SENAPI, sin acompañar documentación alguna.

#### 4. Sobre el contrato de servicios con el vocalista.

Señalaron que la autoridad demandada dio plena validez a dicho documento para sustentar su decisión sin advertir, que ese contrato supuestamente fundado el 29 de enero de 2000, no puede tener valor de prueba plena porque el reconocimiento de firmas y rúbricas fue realizado el 20 de junio de 2007 y no contempla el reconocimiento de la supuesta firma de Maritza Sánchez Quispe porque ya había fallecido, ni tampoco se siguió el procedimiento establecido en la ley para que ese contrato tenga plena validez en caso de muerte de uno de los suscribientes del documento, que además, se encuentra en investigación ante el Ministerio Público por la denuncia de falsedad material e ideológica y uso de instrumento falsificado.

5. Sobre el cuaderno de asistencia donde firman Vicente Jaime Laime, Pedro Boris Silva y los otros componente del grupo, ahora desconocido por Luis Poma Maqui.

Luis Poma Maqui y el SENAPI fundamentan la supuesta existencia laboral entre los músicos que firman el cuaderno de asistente que presentó el que fue su representante, el cual se encuentra en proceso de investigación ante el Ministerio Público, pues el supuesto sello puesto por Luis Poma de "Gerente Propietario" fue estampado posteriormente y no al tiempo en que firmaron el cuaderno estableciendo las multas para el grupo durante el año 2000; en consecuencia, no puede constituirse en prueba plena.

#### 6. Sobre el contrato con Heriba de 5 de noviembre de 1999.

Para el SENAPI, el contrato de 5 de noviembre de 1999, presentado por Luis Poma Maqui prueba la antigüedad de la supuesta Acta de Fundación presuntamente realizada el 6 de septiembre de 1999 y señala que ambos documentos son anteriores al 07 de noviembre de 1999, fecha en la que declararon formalmente la fundación de su grupo SIN CONTROL, aunque se organizó con anterioridad. Aclararon que el contrato con Heriba fue firmado por Luis Poma Maqui como representante del grupo como acredita la Certificación de 20 de junio de 2007, firmada por el representante de Heriba, por tanto, remontando al año 1999, el grupo ha usado el nombre en disputa porque Vicente Jaime Laime así lo dispuso, no Luis Poma Maqui quien solo era el representante. Actualmente, son otras personas que utilizan también el nombre SIN CONTROL alentados y engañados por Poma Maqui, tal como demuestran con las fotografías.

7. Sobre la nulidad del Registro de Marca de Luis Poma Maqui por las causales del art. 136-d)-e)-f) y h) y art. 137 de la Decisión 486-Régimen de Propiedad Industrial de la CAN

Invocaron la nulidad del registro de marca SIN CONTROL realizada por Luis Poma Maqui, bajo la causal prevista por el art. 136-d) de la Decisión 486 de la CAN, considerando que junto a su grupo musical, utilizaron el signo SIN CONTROL desde el año 1999. Asimismo, están facultados a apelar a una acción de nulidad, pues Vicente Jaime Laime Mamani, tenía a ese signo distintivo registrado con anterioridad al registro de Luis Poma Maqui, bajo la modalidad de reserva de nombre en la Dirección de Derecho de Autor del SENAPI; en consecuencia, procede la nulidad invocada pues no puede una marca infringir un derecho de autor y peor, anteriormente registrado como establece el art. 136-f) de la misma Decisión de la CAN.

Añadieron que también invocan la nulidad del Registro de Marca SIN CONTROL realizada por Luis Poma Maqui bajo la causal del art. 136-e) en el contexto de que su registro afecta la "imagen" del verdadero grupo SIN CONTROL que se ha hecho conocer desde un principio con ese nombre. Todo el público en Bolivia, conoce y ha conocido de manera notoria a los verdaderos integrantes del grupo, quienes lograron que su signo distintivo llegue a ser notoriamente conocido y renombrado en Bolivia, con la venia del único titular del nombre y logotipo, Vicente Jaime Laime Mamani. En este punto, relacionó los nombres de los integrantes y del instrumento musical a su cargo, así como de los vocalistas. Añadieron que ni el público ni las instituciones competentes en ejecución de música, conocen a Luis Poma Maqui como titular, usuario de la marca en cuestión y menos al grupo de personas con las que, desde el año 2006, ha formado otro grupo SIN CONTROL, por lo que en ese entendido, procede la nulidad del registro de marca por la causal del art. 136-h) de la Decisión 486.

Señalaron también, que invocan la nulidad bajo la causal del art. 136-f) de la citada Decisión, porque Vicente Jaime Laime Mamani tenía un registro de Reserva de Nombre de SIN CONTROL y se encontraba vigente al tiempo en que Luis Poma realizó su registro en la Dirección de Propiedad Industrial y el SENAPI cambió las reglas invalidando los registros de reservas de nombre con la R.A. N° 40/2006 de 28 de diciembre de 2006. Aclaró que dicha reserva de nombre se efectuó en el marco legal de la L. N° 1322 (art. 68-k) y la Resolución Secretarial 106 /96 de 25 de octubre de 1996 y encontrándose vigente la Ley de Derecho de Autor, no puede el SENAPI desconocer la norma legal con la R.A. N° 040/2006 con la que dejaron sin efecto las reservas de nombre desde el 28 de diciembre de 2006.

Finalmente, se invocó la causal del art. 137 de la Decisión 486 para anular el registro de Luis Poma Maqui bajo los argumentos indicados en los antecedentes y fundamentos de la demanda, habiéndose demostrado toda la mala fe con la que actuó dicha persona, la que fue develada, tomándose en cuenta que estando vigente en la Dirección de Derecho de Autor del SENAPI la reserva de nombre de SIN CONTROL de Vicente Laime, posteriormente Luis Poma Maqui realizó el registro de marca SIN CONTROL, Clase 41 en la Dirección de Propiedad Industrial del mismo SENAPI, aparentando existir una grave complicidad entre la entidad y Poma, evitándose las responsabilidades que implican que dos oficinas (Dirección de Propiedad Industrial y Dirección de Derecho de Autor) otorgaron dos registros distintos a personas diferentes de una misma denominación, para identificar a una misma actividad – ejecución pública de música – provocando competencia desleal entre dos grupos musicales dirigidos por titulares actualmente en disputa sobre la denominación SIN CONTROL.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se disponga la anulación del registro de la marca SIN CONTROL para distinguir servicios de la Clase Int. 41 bajo el certificado 106353-C de Luis Gregorio Poma Maqui, dejando sin efecto además, la resolución jerárquica, la de revocatoria y la resolución de fondo.

II. De la contestación a la demanda.

El Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI), contestó negativamente a la demanda con memorial presentado el 20 de octubre de 2008, señalando lo siguiente:

i. Sobre el art. 136-d) de la Declaración 486, señaló que el SENAPI estableció que dicha causal de irregistrabilidad se refiere al hecho de la existencia de semejanza entre el signo solicitado con un signo ya registrado causando un riesgo de confusión o asociación cuando se demuestre que el solicitante haya tenido un vínculo o relación, expresamente establecido para una representación, distribución o autorización de uso a nombre del titular del signo debidamente registrado. Bajo ese contexto y, habiéndose establecido que para acreditar la titularidad del registro de marca es requisito imprescindible acreditar la titularidad del registro de marca. Revisado todo lo obrado, los recurrentes no acreditaron un derecho de marca sobre el signo distintivo denominado SIN CONTROL por lo que al momento de la concesión del registro, no hubo contravención a la indicada norma.

ii. En relación al art. 136-e) de la Decisión 486, el SENAPI estableció que dicha causal de irregistrabilidad se refiere al derecho que tienen las personas sobre su imagen, nombre, apellidos, retratos, a la intimidad, susceptibles al uso por terceros, salvo consentimiento expreso para realizar solicitud de registro de signo distintivo, contexto bajo el cual, se evidencia claramente que los impetrantes son personas naturales y no llevan el nombre o seudónimo SIN CONTROL, por tanto al momento de la concesión del registro no existió contravención.

iii. Sobre el literal f) del art. 136-f) de la misma Decisión, señaló que el derecho de autor nace con la creación de la obra sin necesidad de registro según el art. 2 de la L. N° 1322, concordante con los arts. 52 y 53 de la Decisión 351 de la CAN, ya que su protección es meramente declarativa. Asimismo, el art. 4 de la Decisión 351, norma de aplicación preferente, como el art. 6 de la L. N° 1322, protegen el derecho de autor sobre toda creación literaria, artística, científica, cualquiera sea la forma de expresión y el medio o soporte tangible o intangible actualmente conocido o que se conozca en el futuro.

Los demandantes sostienen que la base para la aplicación de dicha causal, está amparada en los Registros de Reserva de Nombre 9-001-590/2002 de 25 de noviembre y 9-034/2005 de 01 de febrero por lo que consideró necesario aclarar que el trámite denominado reserva de nombre, según la Resolución Secretarial N° 106/96 de 25 de octubre de 1996, es la guarda y custodia de un nombre con el fin de identificar y proteger: "... nombres de periódicos, revistas, secciones y columnas de los mismos, programas de radio y televisión, noticieros cinematográficos, de los demás medios de comunicación, de los personajes ficticios o simbólicos en obras literarias, historietas gráficas y otras publicaciones periódicas o de personajes característicos empleados en actuaciones artísticas o de otra índole o de nombres de grupos y conjuntos, coros..."

El Reglamento a la Ley de Derechos de Autor, aprobado con D.S. N° 23907 de 12 de julio de 1994, no establece la figura de reserva de nombre; sin embargo, en su art. 6 señala la figura de reserva de uso y explotación exclusiva, cuyo trámite se realiza ante la Dirección de Derecho de Autor.

Continuó señalando que la reserva de nombre como tal, fue contemplada en la Resolución Secretarial de la Secretaría Nacional de Cultura, señalando su alcance y concepción, por lo que se la consideraba como trámite de una declaración de uso; por tanto, el SENAPI concluyó que no constituye por sí, un derecho de autor, ya que no se adecua a sus conceptos y alcances establecidos en el Convenio de Berna, la Decisión 351 de la CAN y la Ley de Derechos de Autor 1322 de Bolivia, en el entendido que los alcances de una protección a los derechos de autor, recaen sobre obras literarias, artísticas o científicas.

Añadió que mediante R.A. N° 40/2006 de 28 de diciembre, el SENAPI dejó sin efecto la tramitación de la figura sui generis de reserva de nombre en la Dirección de Derecho de Autor, trasladándola a la competencia de la Dirección de Propiedad Intelectual como registro de signo distintivo, esto en razón a que el nombre de un grupo musical no es un derecho de autor, más bien, constituye una denominación destinada al uso para identificar un grupo de personas que ofrecen y realizan un servicio en consecuencia, su correcta protección se enmarca en la figura de signos distintivos destinados a proteger servicios de entretenimiento conforme a la Clasificación Internacional de Niza; al art. 68-k) y el punto 9 de la Resolución Secretarial de 25 de octubre de 1996. También mencionó el caso 10-IP-94 en el que el Tribunal Andino se pronunció.

Con el preámbulo anterior, concluyó que el SENAPI determinó que para que proceda la causal de irregistrabilidad establecida en el art. 136-f) de la Decisión 486 de la CAN, debe ampararse a un derecho de autor que se encuentre establecido en la Decisión 351 y demás normas y no a figuras sui generis creadas por la normativa interna como la reserva de nombre la cual y como se estableció, es paralela a un registro de signo distintivo ya que de lo contrario constituiría una violación al Derecho Comunitario e inseguridad jurídica.

iv. Con relación a la causal de nulidad de registro de marca por mala fe, invocada por los demandantes, se refirió a su alcance mencionando el pronunciamiento del Tribunal Andino en el caso 58-IP-2007, y bajo ese contexto, definiendo qué se entiende por mala fe, señaló que el SENAPI determinó que no existió mala fe por parte del titular del Registro de la Marca SIN CONTROL, tomando en cuenta el momento de su registro.

v. Añadió que el SENAPI valoró las dos Actas de Fundación, copia legalizada ante Notario de Fe Pública y la certificación de 19 de noviembre de 2007, de la misma Notaria que aclara la fecha de fundación del grupo SIN CONTROL, existiendo también, un Testimonio del Juez Segundo de Partido en lo civil, de reconocimiento del Acta de Fundación del grupo SIN CONTROL, evidenciándose que ambos fueron extendidos por autoridades competentes, en consecuencia, la entidad consideró y presumió la validez y legalidad salvo que se demuestre lo contrario por la vía jurisdiccional.

Con relación a dichas actas, el SENAPI vio claramente que el documento presentado por los demandantes fue redactado el 6 de enero de 2002; sin embargo, en el punto 5, se señala que fue redactado el 6 de noviembre de 2002 y en el tenor dice que los demandantes se hicieron presentes ante el abogado el 7 de noviembre de 1999; en consecuencia, existe contradicción de fechas en dicho documento, presumiendo que la fecha corresponde al día de presentación de los interesados ante dicho abogado.

En el Acta de Fundación de Poma Maqui, de 6 de septiembre de 1999, se evidencia su participación y la de Edwin Sulca Navia y Maritza Sánchez Quispe con reconocimiento de firmas y rúbricas ante autoridad competente jurisdiccional, ya sin la participación de la última que falleció; sin embargo, dichas observaciones deben ser formuladas en la vía correspondiente. De acuerdo a dicho reconocimiento de firmas, uno de los participantes reconoció su firma y rúbrica en dicho acto, hecho que se presume válido para determinar la buena o mala fe del demandada como fundador, máxime, al existir copia legalizada del contrato de prestación de servicios artísticos de 29 de enero de 2000, con reconocimiento voluntario de firmas entre Luis Poma y Maritza Sánchez como fundadores.

II.1. Petitorio. La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

I. A efecto de resolver, corresponde señalar de acuerdo a la documental que cursa en el cuaderno del proceso, que el hecho que dio origen al presente proceso, se produjo el 5 de abril de 2006, cuando Luis Gregorio Poma Maqui solicitó el registro del signo distintivo como marca denominado SIN CONTROL para distinguir en la Clase Internacional 41, los servicios de "educación, formación, esparcimiento, actividades deportivas y culturales", marca que fue publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia N° 2905, bajo el número de publicación 118985, la cual no fue objeto de oposición en el plazo establecido en el art. 146 de la Decisión 486.

II. Finalmente se emitió la R.A. N° 4486-2006 de 16 de noviembre de 2006, con la que el SENAPI, concedió la solicitud de registro de marca SIN CONTROL (mixta) para distinguir servicios, bajo el Certificado 106353-C.

III. El 8 de mayo de 2007, los demandantes, se apersonaron al SENAPI y solicitaron la nulidad relativa del registro anterior, en los términos del memorial que cursa de fs. 3 a 9 vta., y fundamentalmente, sosteniendo que: a) el grupo SIN CONTROL nació el 07 de noviembre de 1999; b) que son fundadores los ahora demandantes, c) que el nombre y logotipo pertenecen a Vicente Jaime Laime Mamani; d) que la fundación oficial del grupo se formalizó por escrito el 6 del mismo mes y año, e) que tramitaron la reserva de nombre en la Dirección de Derecho de Autor, emitiéndose las RR.AA. Nos. 9-001-590/2002 de 25 de noviembre de 2002 y 9-034/2005 de 1 de febrero, f) finalmente, que no hubo renovación debido a que el SENAPI emitió la R.A. N° 40/2006 de 28 de diciembre asignando nuevas competencias, y, g) que Luis Poma Maqui, actuó de mala fe al registrar la marca porque inicialmente fue quien les alquilaba los equipos de sonido y posteriormente, fue su representante.

IV. El SENAPI, a través de la Dirección de Propiedad Industrial, emitió la R.A. N° 494/07 de 1 de noviembre de 2007, declarando improbada la demanda de nulidad relativa, con los fundamentos que cursan de fs. 11 a 43. Habiéndose solicitado aclaración y complementación, se emitió el Auto de 21 de noviembre de 2007, declarando procedente la solicitud y en su mérito, se efectuaron las aclaraciones solicitadas respecto a la invalidez de reserva de nombre y sus efectos en el caso particular (fs. 48 a 55).

V. Planteado recurso de revocatoria, el 8 de enero de 2008, el SENAPI dictó la R.A. N° REV-N° 04/08 rechazando el recurso planteado y en consecuencia, confirmó el acto administrativo (fs. 56 a 70), motivando a los demandantes a plantear recurso jerárquico, que fue conocido y resuelto por la Dirección Ejecutiva del SENAPI, que con R.A. N° DGE/J-034/2008 de 5 de junio de 2008 (fs. 71 a 88, rechazó el mismo, dando origen al presente proceso contencioso administrativo, que fue tramitado como ordinario de puro derecho, habiéndose apersonado Luis Poma Maqui.

VI. Sorteado el expediente el 10 de febrero de 2015, se dictó la Resolución N° 50/2015 de 5 de mayo, suspendiendo el plazo para dictar sentencia y ordenando la remisión del proceso en consulta obligatoria al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, para que efectúe interpretación prejudicial de los arts. 136-d), e) y f) y 137 de la Decisión 486 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) (fs. 234-235).

VII. El 9 de septiembre de 2016, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, emitió la interpretación prejudicial solicitada que fue remitida a esta Sala Plena, reiniciándose el plazo para dictar sentencia. Se hace constar que el criterio prejudicial del Tribunal Andino será considerado y aplicado en el siguiente acápite.

### IV. Análisis del problema jurídico planteado.

En autos, Vicente Jaime Laime Mamani y Pedro Boris Silva Espinoza, controvierten la decisión de la autoridad demandada de confirmar la decisión de la Directora de Propiedad Industrial en sentido de negar la nulidad del registro de la marca SIN CONTROL concedida a favor de Luis Poma Maqui, y al efecto plantea los siguientes agravios:

i. La existencia de los registros de Reserva de Nombre que fueron invalidados por el SENAPI.

ii. No haberse valorado correctamente la mala fe con que actuó el ex representante Luis Poma Maqui al igual que el contrato de servicios con el vocalista; el cuaderno de asistencia, el contrato con Heriba de 5 de noviembre de 1999.

iii. La existencia de causales de nulidad de registro de marca, por las causales de los arts. 136-d), e), f) y h) y 137 de la Decisión 486.

Por su parte, la autoridad demandada sostiene que:

a. Sobre el art. 136-d) de la Declaración 486, señaló que los recurrentes no acreditaron un derecho de marca sobre el signo distintivo denominado SIN CONTROL.

b. Respecto art. 136-e) de la Decisión 486, los impetrantes son personas naturales y no llevan el nombre o seudónimo SIN CONTROL.

c. Sobre el literal f) del art. 136-f) de la misma Decisión, señaló que para que proceda dicha causal de irregistrabilidad debe ampararse en un derecho de autor que se encuentre establecido en la Decisión 351 y demás normas y no a figuras sui generis creadas por la normativa interna como la reserva de nombre la cual y como se estableció, es paralela a un registro de signo distintivo ya que de lo contrario constituiría una violación al Derecho Comunitario e inseguridad jurídica.

vi. Con relación a la causal de nulidad de registro de marca por mala fe, invocada por los demandantes, se refirió a su alcance mencionando el pronunciamiento del Tribunal Andino en el caso 58-IP-2007, y bajo ese contexto, definiendo qué se entiende por mala fe, señaló que el SENAPI determinó que no existió mala fe por parte del titular del Registro de la Marca SIN CONTROL, tomando en cuenta el momento de su registro.

vii. Añadió que el SENAPI valoró las dos actas de fundación, concluyendo que existen contradicciones en la presentada por los demandantes y respecto al acta presentada por Luis Poma Maqui, aclaró que fue presentada con reconocimiento judicial de firmas de uno de los suscribientes.

Establecidas las pretensiones de la demanda, corresponde efectuar las siguientes consideraciones:

#### IV.1. Sobre el trámite de reserva de nombre.

Tanto los demandantes como la autoridad informante reconocen que es evidente que el 25 de octubre de 1996, la Secretaría Nacional de Cultura, mediante Resolución Secretarial 106/96, aprobó el Reglamento de Requisitos y Procedimientos para registrar los Derechos de Autor, Actos y Contratos relacionados con el derecho de autor, depósito legal, reserva de nombre en el marco de la Ley de Derecho de Autor y su reglamento, que incluye el trámite denominado "Reserva de Nombre", definido como la guarda y custodia de un nombre con el fin de identificar y proteger: nombres de periódicos, revistas, secciones y columnas de los mismos, programas de radio y televisión, noticieros cinematográficos, de los demás medios de comunicación, de los personajes ficticios o simbólicos en obras literarias, historietas gráficas y otras publicaciones periódicas o de personajes característicos empleados en actuaciones artísticas o de otra índole o de nombres de grupos y conjuntos, coros, orquestas, bandas y otros elencos artísticos (fs. 146).

Igualmente reconocen la emisión de las R.A. N° 9-001-590/2002 de 25 de noviembre de 2002 y 9-034/2005 de 1 de febrero las Resoluciones Administrativas por la Dirección de Derecho de Autor del SENAPI, así se evidencia también, de la Certificación 025/2007 emitida el 4 de octubre, señalando que se registró la Reserva de Nombre de la denominación SIN CONTROL a favor de Vicente Jaime Laine Mamani (fs. 221).

La competencia para el conocimiento de dicho procedimiento de reserva de nombre – como registro de marca de signos distintivos - fue transferida a la Dirección de Propiedad Industrial a partir del 28 de diciembre de 2006 que es la fecha de emisión de la R.A. N° 40/2006 (fs. 131-132), en la que se lee lo siguiente:

"Artículo Primero. Disponer que los trámites de reserva de nombre ya no serán de conocimiento en la Dirección de Derechos de Autor y Conexos, y que estos trámites deben ser solicitados por ante la Dirección de Propiedad Industrial, los mismos que deberán ser procesados de acuerdo a la Clasificación Internacional de Niza y Decisión 486 de la Comunidad Andina".

"Artículo Segundo. Autorizar a la Dirección de Propiedad Industrial y Derechos de Autor y Conexos, de difundir y dar estricto cumplimiento a la presente resolución, quedando derogadas y abrogadas todas las disposiciones contrarias a la presente Resolución Administrativa".

Se concluye entonces, que no es evidente lo afirmado por la autoridad demandada, respecto a que por tratarse de un trámite único, sin igual e inclasificable (sui generis) no podía otorgársele validez, toda vez que en el momento de su tramitación y aun en forma posterior, la normativa interna del SENAPI lo reconoció al asignar competencia para su conocimiento y tramitación. Se considera también, que la señalada R.A. N° 40/2006, tampoco dejó sin efecto los trámites anteriores, motivo por el cual, efectuó una interpretación que definitivamente perjudicó a los entonces demandantes de nulidad de registro.

En ese marco, y siendo que la Reserva de Nombre debía renovarse cada dos años, de acuerdo con el mencionado Reglamento de Requisitos y Procedimientos (fs. 146), la última Resolución N° 9-034/2005 de 1 de febrero de 2005, se encontraba vigente el 5 de abril de 2006, fecha en la que Luis Gregorio Poma Maqui solicitó el registro del signo distintivo como marca SIN CONTROL, motivo por el cual, una vez más, es erróneo el criterio de la autoridad demandada con base en el hecho de no contrariar sus propios actos que han generado expectativas legítimas y el principio de buena fe señalado por el art. 4-e) de la Ley de Procedimiento Administrativo, vigente en el momento de dictarse los actos administrativos que culminaron con el presente proceso contencioso administrativo.

Ahora bien, corresponde valorar la gravedad desde el punto de vista de los principios constitucionales que sustentan los procedimientos administrativos y así se tiene, que la S.C. Plurinacional N° 1925/2012 de 12 de octubre (sentencia fundadora), sobre la seguridad jurídica señaló: "... De acuerdo al nuevo orden constitucional, ha sido definido como: "...un principio rector del ordenamiento jurídico y que emana del Estado de Derecho, conforme lo señala la doctrina: 'La seguridad jurídica debe hacer previsible la actuación estatal para el particular, tal actuación debe estar sujeta a reglas fijas. La limitación del poder estatal por tales reglas; es decir, leyes, cuya observancia es vigilada por la justicia, es contenido especial del principio de estado de derecho' (Torsten Stein. Seguridad Jurídica y Desarrollo Económico. FKA). En efecto, la seguridad jurídica como principio emergente y dentro de un Estado de Derecho, implica la protección constitucional de la actuación arbitraria estatal; por lo tanto, la relación Estado-ciudadano (a) debe sujetarse a reglas claras, precisas y determinadas, en especial a las leyes, que deben desarrollar los mandatos de la Constitución Política del Estado, buscando en su contenido la materialización de los

derechos y garantías fundamentales previstos en la Ley Fundamental; es decir, que sea previsible para la sociedad la actuación estatal...” (S.C. N° 0070/2010-R de 3 de mayo)...”.

En ese marco constitucional, se concluye entonces que la actuación de la autoridad demandada ha vulnerado el principio a la seguridad jurídica, viciando de nulidad lo actuado e impidiendo a este Tribunal Supremo, considerar aspectos de fondo demandados y la interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda y en su mérito, anula la R.A. N° DGE/J-034/2008 de 5 de junio de 2008, con reposición de obrados hasta la R.A. N° 494/07 de 01 de noviembre de 2007 y dispone que se emita un nuevo acto administrativo resolviendo la demanda de nulidad planteada por Vicente Jaime Laime Mamani y Pedro Boris Silva Espinoza.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



15

**GRAVETAL BOLIVIA S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: Las demandas contenciosas administrativas cursantes de fs. 137 a 148 vta. y 347 a 355, interpuestas por GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL, legalmente representada por Oldemar Cesar Wohlke, y la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), legalmente representada por Enrique Martín Trujillo Velázquez, respectivamente, siendo acumulados ambos expedientes por Auto cursante a fs. 271 y vta., ya que en ambos procesos se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de 28 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Ernesto Rufo Mariño Borquez; las contestaciones de fs. 187 a 191 y 389 a 393, la réplica del contribuyente de fs. 194 a 201, la réplica de la Administración Tributaria de fs. 431 a 435; dúplicas que cursan en fs. 206 y vta., y de fs. 441 a 443, apersonamientos como terceros interesados, tanto del contribuyente como de la Administración Tributaria; además de otros antecedentes del proceso por los cuales se emitió la Resolución impugnada.

I. Expediente 220/2013.

I.1 Contenido de la demanda.

I.1.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL, en adelante contribuyente o sujeto pasivo, señala que, producto de las Órdenes de Verificación Externa Nos. 0008OVE0074, 0008OVE0312, 0008OVE0443, 0008OVE0559, 0008OVE0600, 0008OVE0601, 0008OVE0804 y 0008OVE0854, el 10 de mayo de 2012 fue notificado con R.A. N° 21-00006-12 de 20 de mayo, mediante la cual se le atribuyen cargos en contra, por este motivo planteó recurso de alzada mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0284/2012 de 24 de agosto, la cual revocó parcialmente la Resolución Administrativa impugnada; posteriormente, planteó recurso jerárquico contra la mencionada Resolución de Recurso de Alzada, pronunciándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIR-RJ 1234/2012 de 28 de diciembre, que al considerarse incongruente fue objeto de recurso de rectificación y aclaración, el cual fue resuelto por Auto Motivado AGIT-RJ 0004/2013 de 21 de enero, siendo notificado este último el 23 de enero de 2013; siendo que, por tal motivo y al haber agotado la vía administrativa, interpone demanda contencioso administrativa en virtud de los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., y 2 de la L. N° 3092. Expresa que a efectos de la correcta valoración de su demanda solamente recurren los cargos que fueron ratificados por la AGIT, sin que forme parte de la “litis” aquellos que fueron dejados sin efecto.

Arguye que la R.A. N° 21-00006-12 de 2 de mayo, se pronuncia acerca de unas Solicitudes de Devolución Impositiva (SDI) tramitadas mediante la modalidad de Verificación Posterior, las cuales fueron objeto de las Órdenes de Verificación Externa ya mencionadas, dando como



resultado dos observaciones erróneas por parte del Fisco: a) Se observó el Mantenimiento de Valor del Crédito Fiscal IVA acumulado, como concepto sujeto a devolución impositiva; y, b) Se observó cómo no computable el Crédito Fiscal IVA de las facturas de energía eléctrica y agua, debido a que fueron registradas en el Libro de Compras IVA en el mes de su efectiva emisión (impresión) y no el mes de la prestación del servicio brindado por el proveedor (CRE y Cooperativa de Servicios Públicos 6 de Octubre). Ulteriormente se impugna la mencionada Resolución Administrativa y agotando la vía administrativa se emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de 28, la cual resuelve de manera correcta que el mantenimiento de valor debe ser considerado como parte del Crédito Fiscal sujeto a devolución impositiva, por lo que el primer punto no es objeto de impugnación; respecto del segundo punto, indica que la AGIT igualmente les da la razón estableciendo que dichas facturas pueden computarse en el mes de emisión efectiva, es decir, el mes del pago e impresión, ya que desde ese momento recién el contribuyente tiene en su poder el documento que le sirve como descargo y crédito fiscal.

#### I.1.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que, dado que la AGIT ha resuelto de manera correcta que el usuario puede computar el crédito fiscal en el mes que se emite la factura, independientemente del mes de la prestación del servicio, esta situación ya no es parte de la "litis"; sin embargo, se incurre en error de apreciación y en contradicción ya que se observaron algunas facturas al no tener fecha de pago e impresión, sino solamente la fecha de pago en sello, por lo que según la AGIT no se puede corroborar que realmente la fecha de pago coincida con la impresión material de la misma, por ello el contribuyente expresa que no existe otro documento anterior o posterior de registro y generación de crédito fiscal, no siendo cierto que la fecha de emisión real es la fecha en que se dio aviso de cobranza, ya que esa fecha solamente deja constancia del momento en que la factura se encuentra disponible en todos los centros de cobranzas en línea para poder realizar la cancelación, este último aspecto fue reconocido por la AGIT, considerando además que el contribuyente no puede computar crédito fiscal sin tener la factura original para el efecto; entonces por procedimiento la fecha de pago es la fecha de impresión de la factura y de su real emisión, todo concordante con la RND N° 10-0016-07 y la RND N° 10-0032-07.

Arguye que, las facturas no aceptadas fueron las pagadas en la ciudad de Puerto Suarez, cuyo pago una vez realizado y verificado es certificado por la CRE LTDA. mediante su sello de "cancelado", las facturas sí aceptadas han sido pagadas en la ciudad de Santa Cruz de la Sierra en los cajeros del Banco Nacional de Bolivia S.A. que disponen de impresión automática de certificación del pago, por lo que dar trato diferenciado a dichas facturas es discriminatorio e injusto, tomando como base la forma de efectivización del pago del que se dispone en las ciudades de Puerto Suarez y Santa Cruz de la Sierra, agregando que el mismo Banco Nacional de Bolivia S.A. emitió una carta de Certificación de impresión de factura emitidas por la CRE LTDA., mediante la cual se certifica la fecha de impresión de las facturas por servicio de consumo de energía eléctrica que no fueron observadas, misma que corresponde a la fecha de pago de dichas facturas, esta certificación fue presentada oportunamente en calidad de prueba, así como la Carta de Certificación emitida por la CRE LTDA., con Cite GCS/209/2012 de 31 de julio, referida a la fecha de impresión de facturas por consumo de electricidad, que certifica las fechas de pago y las fechas de impresión de las facturas pagadas en Puerto Suarez que solamente cuentan con un sello de "cancelado" y no así con una impresión automatizada de la fecha de pago, siendo declaradas en el periodo correspondiente a su pago y efectiva tenencia como documento que avala el crédito fiscal declarado; por todo lo señalado expresa que, se incurre en error de apreciación de las pruebas, ya que conforme a la certificación señalada las facturas no aceptadas fueron emitidas en la fecha de pago. Finalmente hace referencia a resoluciones jerárquicas en casos similares que confirman sus alegaciones acerca de que las facturas deben ser declaradas en el periodo de su pago ya que no se puede compensar créditos fiscales en meses anteriores.

#### I.1.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente los aspectos recurridos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de fecha 28 de diciembre y el Auto Motivado AGIT-RJ 0004/2012 de 21 de enero de 2013.

#### I.2. De la contestación a la demanda.

##### I.2.1 Fundamentos de la contestación.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 19 de septiembre de 2013, que cursa de fs. 187 a 191, señalando que, no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que, el art. 4-b) de la L. N° 843, señala que el hecho imponible del IVA se perfecciona en el caso de prestación de servicios, desde el momento que finalice su ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, el art. 8-a) de la misma Ley, establece que se podrá restar el importe resultante de la aplicación de la alícuota del IVA sobre el monto de compras o prestaciones de servicios alcanzados por el gravamen que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación en el periodo fiscal que se liquida, debiéndose considerar el periodo de emisión de dichas facturas, aún en el caso de que éstas no hubiesen sido canceladas, disposición ratificada por la R.A. N° 05-0043-99, y que por el art. 6-I de la RND N° 10-0016-07 se aclara que perfeccionado el hecho generador del IVA, obligatoriamente se deberá emitir la correspondiente factura, nota fiscal o documento equivalente consignando los datos e información, además que el art. 2.II de la RND N° 10-0032-07 señala que para servicios de realización continua: energía eléctrica, agua potable, gas domiciliario, telecomunicaciones y servicios financieros, corresponderá la emisión de la factura o nota fiscal a la conclusión del periodo de prestación por el cual devenga el pago o contraprestación mensual, o a momento de su efectivo pago, lo que ocurra primero en concordancia con lo dispuesto por el art. 4-b) de la L. N° 843.

De la revisión de los antecedentes, se tiene que el papel de trabajo elaborado durante la fiscalización contiene un detalle de facturas observadas del 1 de diciembre de 2006 al 31 de diciembre de 2007, especificando las observaciones que dieron lugar a la depuración del crédito fiscal, de las cuales existen 58 facturas observadas en razón a que fueron registradas en la fecha de pago y no en la fecha de su

emisión, como se muestran en el cuadro de facturas observadas de la CRE Ltda. y Cooperativa 6 de Octubre, no siendo correcta esta observación de la Administración Tributaria cuando pretende que el usuario registre por adelantado una nota fiscal que no cursa en su poder, cuando en realidad el contribuyente no recibió ninguna nota fiscal, cuya impresión está condicionada a su pago, por lo que se evidenció que las facturas observadas señalan la fecha de emisión en el periodo en el cual se concluyó el servicio y que de acuerdo a la R.A. N° 05-0039-99 y la R.A. N° 05-0043-99, es el momento en que se perfeccionó el hecho generador IVA; sin embargo, del análisis efectuado se advirtió que las facturas que emite la CRE, de acuerdo a su nota GCS/209/2012 de 31 de julio de 2012, la fecha de emisión de la factura es la fecha desde cuando la factura se encuentra disponible en todos los centros de cobranzas en línea, para que el socio y el usuario puedan realizar la cancelación; y la fecha de pago, es la fecha cuando se hizo efectivo el pago de la factura, con lo cual el centro de cobranza imprimió la factura, por lo que muchas de las facturas observadas por la Administración Tributaria registran de forma impresa datos de la hora y fecha de pago, refrendados en la parte posterior por el sello de cancelación del Banco Nacional de Bolivia que consignan la misma fecha de pago, por lo que dichos datos impresos permiten verificar que las facturas fueron emitidas el mismo día del pago y no como la factura expone como fecha de emisión.

Respecto a las facturas no aceptadas, la AGIT menciona que simplemente cuentan con el sello de pago sobre las facturas impresas, además que estas notas fiscales sólo consignan fecha de emisión impresa y no así fecha de pago y hora, lo que no permite a la instancia jerárquica verificar que la factura fue emitida el mismo día del pago, y que en lo atinente a las facturas Nos. 537, 8008, 14221, 16, 42399 y 96788, las mismas corresponden a otro tipo de compras, las mismas que no fueron impugnadas en la etapa administrativa, demostrando con ello su conformidad en cuanto a su depuración, por lo que en aplicación de los arts. 2-II de la RDN N° 10-0032-07 y 41 de la RDN N° 10-0016-07, así como del principio de verdad material establecido en el art. 4-d) de la L. N° 2341, aplicable por disposición de los arts. 74 de la L. N° 2492 y 201 de la L. N° 3092, se determinó confirmar la depuración del crédito fiscal por Bs 377.205.64; correspondiente a las facturas observadas emitidas por la CRE Ltda. y Cooperativa de Servicios Públicos 6 de Octubre Pto. Quijarro Ltda., y por las notas fiscales emitidas por otros proveedores no impugnadas en sede administrativa ya señaladas.

#### I.2.2 Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada en el presente proceso.

#### I.3 Réplica.

El contribuyente responde a la contestación mediante réplica cursante de fs. 194 a 201 indicando que, la AGIT en su respuesta observa de manera errónea las facturas no aceptadas objeto de impugnación indicando que no se habría comprobado que la fecha de pago corresponda a la fecha de emisión de las mismas, aspecto que sí se ha demostrado fehacientemente y que existe confusión por parte de la entidad demandada al tratar de ampliar el fondo de la "litis" a este aspecto, puesto que ni en fase administrativa se puso en duda que las facturas observadas no hayan sido emitidas el mismo día de su pago, sino que el motivo de la observación a nuestra empresa fue que no se declararon en el periodo de la emisión del servicio, señalando expresamente en la resolución impugnada que los usuarios de estos servicios, a los efectos de determinar el crédito fiscal, deberán considerar para su aplicación la fecha de emisión de las notas fiscales, aún en el caso que estas no hubiesen sido canceladas, por lo que la demanda se centra en establecer si la fecha en que se deben declarar las facturas es la fecha de pago e emisión de la factura o si es la fecha en que se realizó el servicio, aspecto de puro derecho que puede dilucidarse mediante el presente proceso contencioso administrativo, por todo esto al pretender la AGIT incorporar otros aspectos al proceso vulnera el debido proceso, los derechos a la defensa, doble instancia e igualdad jurídica, ya que sobre este extremo no se ha podido presentar defensa en vía administrativa; posteriormente el contribuyente pasa a citar resoluciones de recurso jerárquico, autos supremos y sentencias constitucionales al respecto.

Finalmente indica que, independientemente de lo alegado acerca del fondo de la "litis", la AGIT ha señalado de manera incorrecta que su empresa no ha demostrado la fecha de pago de las facturas observadas, punto en el que el contribuyente vuelve a reiterar sus argumentos acerca de las impresiones de pago y el sello que refrenda la cancelación, y que las facturas observadas fueron emitidas en Puerto Suarez, lugar en el que no se imprime la fecha de pago, sino que solamente se procede a sellar la cancelación con la fecha correspondiente, aspectos confirmados por la certificación emitida por la CRE Ltda., en la cual se certifica que la fecha de pago consignada en el sello corresponde efectivamente a la fecha de impresión de la factura, aspectos con los que se prueba el extremo observado por la AGIT.

#### I.4 Dúplica.

La AGIT presenta dúplica mediante memorial cursante a fs. 206 y vta., por el cual manifiesta que el contribuyente, en su réplica, no hace más que reiterar los argumentos expuestos en su demanda por lo que no se pronuncia en absoluto sobre el contenido del memorial de contestación, omisión que entraña conformidad con los argumentos y la decisión de la autoridad demandada, y que por lo tanto no merece mayor pronunciamiento.

#### I.5 Memorial del tercer interesado.

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada legalmente por su Gerente, Boris Walter López Ramos, mediante memorial cursante de fs. 259 a 266 vta., se apersona a la demanda contenciosa administrativa propugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012, bajo los mismos argumentos que le sirvieron para plantear su demanda contenciosa administrativa correspondiente al expediente 247/2013, el mismo que fue acumulado al expediente 220/2013, del cual se desarrolla el presente apartado, por lo que se expondrán sus antecedentes y fundamentos en el acápite correspondiente al expediente acumulado.

### II. Expediente 247/2013.

#### II.1 Contenido de la demanda.

### II.1.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada legalmente por Enrique Martin Trujillo Velázquez, mediante memorial cursante de fs. 346 a 355 interpone demanda contencioso administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de 28 de diciembre y el Auto Motivado AGIT-RJ 0004/2012 de 21 de enero, que resuelve un Recurso de Rectificación y Aclaración planteado por el contribuyente, mismo que le fue notificado a la Administración Tributaria el 23 de enero de 2013, lo que le otorga plazo para plantear la presente demanda contencioso administrativa.

La Administración Tributaria señala que la mencionada Resolución Jerárquica revocó parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0284/2012 de 24 de agosto, dentro del recurso de alzada interpuesto por el contribuyente en contra de la R.A. N° 21-00006-12 de 02 de mayo, por lo que al ser la resolución jerárquica lesiva a los intereses de dicha Administración plantea la presente demanda contencioso administrativa, ya que se revocó parcialmente la resolución de alzada y se dejó sin efecto la depuración del crédito fiscal por Bs 39.071.- confirmando el reconocimiento del Mantenimiento de Valor (restituido y de arrastre) como sujetos a devolución impositiva por Bs 1.871.481.- asimismo, la depuración del crédito fiscal establecida por la instancia de alzada y la Administración Tributaria por Bs 472.929.- por varias facturas; y por consiguiente se modificó la deuda tributaria establecida en la Resolución Administrativa emitida por el SIN de Bs 4.908.191.- equivalentes a UFV's 2.803.543.- a Bs 943.701.- equivalentes a UFV's 39.039.- que incluyen importe indebidamente devuelto actualizado e intereses, importe que será reliquidado a la fecha de pago, de acuerdo al art. 47 de la L. N° 2492 o Cód. Trib. Boliviano.

### II.1.2. Fundamentos de la demanda.

Expone que, mediante la verificación realizada sobre base cierta se comprobó que se habían solicitado valores CEDEIM's consignando en las declaraciones juradas presentadas por el Impuesto al Valor Agregado y los periodos fiscalizados, crédito fiscal emergente de facturas de compras que no cumplen con las normas establecidas para este efecto, infringiendo las disposiciones previstas por la L. N° 1489, el D.S. N° 21530, RR.AA. Nos. 05-0043-99 y 10-0032-04; acerca del mantenimiento de valor de los periodos observados señala que, para los periodos enero, febrero, agosto, octubre y noviembre de 2007, existe un mantenimiento de valor por arrastre de saldos lo que forma parte de lo solicitado por las SDI de dichos periodos, pero al haberse observado el crédito fiscal emergente de facturas que no cumplen con las normas establecidas, es que se encontró que el crédito fiscal resulta insuficiente para respaldar las SDI, existiendo un importe por crédito fiscal insuficiente de Bs 1.871.481.- Agrega que las Órdenes de Verificación corresponden al periodo diciembre 2006 y los periodos enero a diciembre 2007 y que, sin embargo y erróneamente, se pretende restituir créditos fiscales de periodos abril, mayo y junio de 2005, los mismos que no corresponden a los periodos objetos de verificación impositiva, señalando también que en los periodos enero y agosto 2007 existiría un mantenimiento de valor por arrastre de saldos el cual formaría parte de lo solicitado en la SDI; por lo que, de la revisión de los antecedentes y papeles de trabajo adjuntos, se puede comprobar que el importe solicitado por el contribuyente cotejado con el importe vinculado a los periodos de febrero, octubre y noviembre de 2007, compensado con el impuesto para respaldar el impuesto determinado en el mercado interno, el crédito solicitado resulta insuficiente para respaldar el importe solicitado en cumplimiento de lo establecido por la RND N° 10-0021-05.

Respecto de las facturas observadas por ser declaradas en la fecha de pago y no en la fecha de emisión indica que, la normativa y procedimientos empleados en todo el proceso de depuración del crédito fiscal fueron los correctos y que el art. 4-b) de la L. N° 843 dispone que el hecho imponible se perfeccionará en el caso de prestación de servicios (entre otras), cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que finalice la ejecución o prestación o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior; es decir, que de acuerdo a la naturaleza de la actividad del contribuyente, la norma prevé el nacimiento del hecho imponible para la emisión de la factura o nota fiscal; agrega que, para tal efecto la Administración Tributario emitió la R.A. N° 05-0039-99 de 13 de agosto, la cual reglamenta específicamente el tratamiento tributario respecto a las empresas y sociedades cooperativas de servicios públicos, disponiendo que el hecho imponible IVA, para dichas empresas o sociedades cooperativas se perfecciona en el momento de la finalización del servicio, hayan sido canceladas las facturas o no de conformidad al art. 7 del D.S. N° 21530, lo mismo señala para el consumidor, es decir, que se debe considerar la fecha de emisión de dichas facturas, aún en el caso que estas no hubieren sido canceladas, extremos confirmados por la RR.AA. N° 05-0043-99 de 13 de agosto y N° 05.0039.99, y la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo; por todo ello el contribuyente debió considerar la fecha de emisión de la factura que representa la finalización del servicio por el periodo correspondiente y que deben de declararse en el periodo respectivo aunque no hubiesen sido canceladas, ya que este aspecto depende del sujeto pasivo, y que de lo contrario se dejaría al libre albedrío del contribuyente la fecha de perfeccionamiento del IVA.

Arguye que en el presente caso primero aconteció la finalización periódica de la prestación del servicio por lo que es la fecha de emisión de la factura o nota fiscal la que debió declarar el contribuyente, pues la normativa tributaria señalada es de su conocimiento y que en el momento de elaboración de los libros de compras y venta tiene la posibilidad de acceder a todas las notas fiscales mediante el pago de la misma, por tanto no corresponde la aseveración expuesta por el sujeto pasivo al exponer que existe una imposibilidad material de declarar la factura en el periodo que la normativa tributaria establece.

### II.1.3. Petitorio.

La Administración Tributaria solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa y se deje sin efecto legal la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de 26 de diciembre, confirmando en todos sus extremos la R.A. N° 21-00006-12 de 2 de mayo.

### II.2. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 25 de octubre de 2013, que cursa de fs. 389 a 393, señalando que, no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

De la verificación y compulsión de antecedentes se evidenció que, la Administración Tributaria emitió los Órdenes de Verificación Nos. 0008OVE0074, 0008OVE0312, 0008OVE0443, 0008OVE0559, 0008OVE0600, 0008OVE0601, 0008OVE0804 y 0008OVE0854 a GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL, bajo la modalidad y alcance que se refiere a "Verificación Posterior CEDEIM" de los hechos, elementos e impuestos relacionados al Crédito Fiscal comprometido IVA y del Gravamen Arancelario (GA) de los periodos fiscales diciembre 2006 a diciembre 2007, dando como resultado la R.A. N° 21-00006-12, mediante la cual se resuelve que el contribuyente cuenta con un crédito fiscal insuficiente que alcanza Bs 1.871.481.-.

#### II.2.1 Fundamentos de la contestación.

Expresa que, los argumentos expuestos en la demanda son los mismos que el demandante presentó en su recurso jerárquico, sin añadir elementos que permitan dilucidar la controversia o que pongan de manifiesto la vulneración de derechos de la Administración Tributaria, señala que el contribuyente presentó 5 formularios de "restitución de crédito comprometido", emitidos por la propia Administración Tributaria correspondientes a los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2005, octubre y noviembre de 2006; en cuyo documento además se evidenció que para los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2005, la Administración Tributaria además restituyó, por concepto de mantenimiento de valor, crédito fiscal para los periodos octubre y noviembre de 2006, haciendo todo esto un total de crédito fiscal restituido de Bs 1.829.074.- aspecto que no fue tomado en cuenta por la Administración Tributaria al momento de hacer el cálculo y la verificación, consignando como crédito fiscal insuficiente el monto de Bs 1.871.481.

Manifiesta que, los montos de crédito fiscal restituidos, conforme el art. 9 de la RND N° 10-0021-05, fueron declarados en los periodos fiscales en que se entregaron los CEDEIM's correspondientes, por lo que no existe crédito fiscal insuficiente, más al contrario, se tienen saldos para el siguiente mes a partir de enero de 2007 y que la Administración Tributaria tampoco consideró el saldo de los periodos anteriores en el periodo subsiguiente como "saldo del periodo anterior" y los importes de la restitución de crédito fiscal para los periodos de febrero, octubre y noviembre de 2007 expuestos en la casilla 97 del formulario 210; por todo esto correspondió dejar sin efecto el importe observado de Bs. 1.871.481.-, por los periodos fiscales enero, febrero, agosto, octubre y noviembre de 2007, como devolución indebida.

Respecto de la fecha de emisión de las facturas observadas por la Administración Tributaria, la AGIT expresó que de acuerdo a la Certificación emitida por la propia CRE Ltda., la fecha de pago es la fecha en la cual se imprimió la factura y se entregó al usuario, por lo que no se puede pretender que se declaren facturas o notas fiscales que no se encuentran en poder del contribuyente ni en periodos anteriores, por lo que sin perjuicio de lo establecido en las RR.AA. Nos. 05-0039-99 y 05-0043-99, para el caso de autos la CRE Ltda. emite materialmente las facturas al momento del pago, aspecto que en varias de las facturas observadas se pudo corroborar por contar con una fecha de pago impresa, aparte de la fecha de emisión, por lo que en aplicación del art. 4 de la LPA, aplicable al presente caso por disposición del art. 74 del CTB y 201 de la L. N° 3092, el principio de oficialidad previsto en el art. 200 de la misma ley y las RND N° 10-0032-07 y 10-0016-07; corresponde considerar dichas facturas en su declaración al momento de su pago e impresión.

De la misma manera la AGIT expresa que, existieron varias facturas de la CRE Ltda. y la Cooperativa 6 de Octubre que no contaban con la fecha de pago impresa, contando solamente con el sello de cancelación, consignando solamente la fecha de emisión impresa, lo que no permitió a esta instancia jerárquica verificar que la factura fue emitida el mismo día del pago; por todo esto los argumentos de la Administración Tributaria no son evidentes, estando la Resolución Jerárquica dictada conforme la normativa aplicable al caso.

#### II.2.2 Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

#### II.3 Réplica.

La Gerencia GRACO del SIN, mediante memorial cursante de fs. 431 a 435, presenta réplica a la contestación a la demanda, manifiesta que se puede observar que la AGIT mantiene plasmados los mismos argumentos establecidos en el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01234/2012 y que realiza un análisis erróneo, intentando confundir con interpretaciones poco objetivas respecto de la restitución del crédito fiscal comprometido de forma automática. Posteriormente la Administración pasa a reiterar los argumentos esgrimidos en su demanda contenciosa administrativa.

#### II.4 Dúplica.

La AGIT, mediante memorial cursante de fs. 441 a 443, presenta dúplica, indicando que la Administración Tributaria en su réplica reitera los argumentos esgrimidos en la demanda, los cuales han sido completamente desvirtuados en la contestación sobre la base de los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de 28 de diciembre, no pronunciándose en absoluto sobre el memorial de contestación, omisión que entraña conformidad con los argumentos y la decisión asumida.

#### II.5 Memorial del tercero interesado.

GRAVETAL BOLIVIA S.A., representada legalmente por Oldemar Cesar Wohlke y en calidad de tercer interesado, mediante memoriales cursantes de fs. 379 a 380 vta. y 418 a 420 vta., se persona manifestando que, la demanda contenciosa administrativa planteada por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN fue presentada fuera del plazo fatal de 90 días que otorga el art. 780 del CPC, considerando que la suspensión señalada en el art. 213 del CTB respecto de la Rectificación y Aclaración de Resoluciones solamente suspende el plazo para la presentación del Recurso Jerárquico y no así para la demanda contenciosa administrativa, agregando que el art. 2 de la L. N° 3092 dispone que con la Resolución Jerárquica queda agotada la vía administrativa, quedando expedita la vía judicial, por lo que para el caso de autos debe empezar a computarse el plazo a partir del 07 de enero de 2013, fecha en que se notificó la Resolución Jerárquica impugnada, y que, en este sentido, el plazo feneció el 7 de abril de 2013, siendo que la Administración Tributaria presentó su demanda el 19 de abril de 2013; es decir,

doce días después de fenecido el plazo fatal señalado, y que por todo lo mencionado se debe rechazar la referida demanda; agrega que en caso de no darse curso al rechazo se debe acumular el expediente correspondiente a dicha demanda al expediente correspondiente a la demanda contenciosa administrativa planteada por su empresa.

El pronunciamiento acerca de lo expuesto por la empresa contribuyente fue diferido al momento de dictar la presente resolución de acuerdo a los decretos cursantes a fs. 394 y 426, en lo que respecta al rechazo de la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Administración Tributaria, aspecto que será desarrollado en el apartado correspondiente a los Fundamentos Jurídicos de la presente Sentencia como un punto más de controversia.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

1. El 26 de febrero de 2010, se notificó por cédula a GRAVETAL BOLIVIA S.A. con las Órdenes de Verificación CEDEIM Nos. 0008OVE0074, 0008OVE0312, 0008OVE0443, 0008OVE0599, 0008OVE0600, 0008OVE0601, 0008OVE0804 y 0008OVE0854; el requerimiento de documentación F-4003 N° 105924, cuyo alcance corresponde al IVA de los periodos diciembre 2006 a diciembre 2007, bajo la modalidad de verificación CEDEIM posterior; asimismo se notificó, en la misma fecha, con nota de solicitud de información complementaria.

2. Después de la presentación de descargos y la tramitación del procedimiento de verificación correspondiente, GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL fue notificada el 10 de mayo de 2012 con la R.A. N° 21-00006-12 de 02 de mayo, la cual establece un importe por crédito fiscal indebidamente devuelto de UFV's 2.383.482.- (dos millones trescientos ochenta y tres mil cuatrocientos ochenta y dos 00/100 unidades de fomento a la vivienda), que con accesorios, intereses y actualización asciende a UFV's 2.803.543.- (dos millones ochocientos tres mil quinientos cuarenta y tres unidades de fomento a la vivienda), de los periodos fiscales diciembre 2006 a diciembre 2007.

3. La empresa contribuyente interpuso Recurso de Alzada contra la R.A. N° 21-00006-12 de 2 de mayo, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0284/2012 de 24 de agosto que resuelve revocar parcialmente la resolución impugnada, dando la razón a la empresa respecto del mantenimiento de valor actualizado y su restitución; posteriormente el sujeto pasivo recurre la Resolución de Alzada planteando Recurso Jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de 28 de diciembre, a lo que igualmente presentó recurso de rectificación y aclaración, emitiéndose el Auto Motivado AGIT-RJ 0004/2013 de 21 de enero, la Resolución Jerárquica mencionada resuelve revocar parcialmente en lo que respecta a las facturas que contienen fecha impresa de pago y sello, las cuales fueron observadas y depuradas por la Administración Tributaria, determinando una deuda tributaria de UFV's 539.039.

### IV. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución del presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos de controversia: 1) Si las facturas por la prestación de servicios básicos deben ser declaradas en la fecha de su emisión o en la fecha de su pago o cancelación para efectos de crédito fiscal; 2) Si la presentación del Recurso de rectificación y aclaración contra una resolución Jerárquica suspende el plazo para la interposición de la demanda contenciosa administrativa; y, 3) Si el mantenimiento de valor del crédito fiscal acumulado debe ser considerado como parte de devolución impositiva.

#### IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que considere le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC, establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el art. 6 de la L. N° 620.

#### IV.2. Sobre la declaración de facturas por la prestación de servicios básicos.

Con relación a la prestación de los servicios básicos de naturaleza permanente e ininterrumpida, como es el de provisión de energía eléctrica, se estableció que el hecho generador por este servicio no se perfecciona en el momento de la lectura del medidor ni a tiempo del pago por el servicio, sino en la fecha de emisión de la respectiva factura; criterio que se desprende de lo estimado por el art. 4-b) de la L. N° 843, en cuyo texto dispone que el hecho imponible se afinará en el caso de la prestación de servicios (entre otras), cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que finalice la ejecución o prestación o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior.

Consecuentemente, los usuarios de estos servicios, a los efectos de determinar el crédito fiscal, deberán considerar para su aplicación, la fecha de emisión de dichas notas fiscales, aún en el caso que estas no hubiesen sido canceladas, extremo que se desprende de lo establecido en la RND 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, que en su art. 43, relativo al nuevo sistema de facturación, prevé que conforme a lo

previsto por la Ley Tributaria y como regla general, los créditos fiscales contenidos en las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes serán imputados en el periodo fiscal al que corresponda la fecha de emisión del documento.

Concordante con dicha normativa, el art. 41-f) de la RA 05-0043-99 dispone que las entidades de servicios básicos son aquellas que prestan servicios de energía eléctrica, agua potable, comunicación y saneamiento básico, las mismas que deben sujetarse a lo determinado en sentido de que el hecho imponible del IVA, se perfecciona en el momento de la finalización periódica del servicio, debiéndose considerar para la determinación del débito fiscal, correspondiente, la totalidad de las Notas Fiscales emitidas en el periodo gravable que se liquida, hayan sido éstas, canceladas o no; aclarando que lo dispuesto y regulado por las disposiciones legales y las Resoluciones Normativas de Directorio son de observación y cumplimiento obligatorio para todas las personas jurídicas y naturales alcanzadas, no pudiéndose justificar su incumplimiento con base en prácticas, estipulaciones, convenios y contratos entre particulares, así como con el Estado, contrarias a las leyes tributarias, siendo inoponibles tales circunstancias al cumplimiento de las obligaciones tributarias, tal y como lo disponen los arts. 14 y 15 del CTB; sin embargo, al existir una empresa de prestación de servicios públicos optando por prácticas confusas al momento de emitir las notas fiscales o facturas correspondientes en claro perjuicio de los contribuyentes, debe el Servicio de Impuestos Nacionales realizar las fiscalizaciones y verificaciones correspondientes a fin de regularizar el cumplimiento de los deberes y las obligaciones tributarias.

Aplicando la normativa glosada al caso concreto se tiene que, las facturas emitidas a favor de GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL por la CRE Ltda., que fueron declaradas válidas en instancia de jerárquica, revocando la depuración realizada por la Administración Tributaria, no son válidas en apego al control de legalidad y que deben ser depuradas y no contar como válidas para la otorgación del crédito fiscal al no haber sido declaradas al momento de su emisión, por lo tanto respecto de este punto se da la razón a lo alegado por la Administración Tributaria y se desestima lo expuesto por la empresa contribuyente.

IV.3. Sobre la suspensión del plazo para interponer la demanda contencioso administrativa por la presentación de un Recurso de Rectificación y Aclaración.

El recurso de Rectificación y Aclaración se encuentra establecido en el art. 213 del CTB, el mismo debe ser solicitado en el plazo fatal de cinco días a partir de la notificación de la Resolución que resuelve el recurso, siendo un medio para pedir la corrección de cualquier error material, la aclaración de algún concepto oscuro sin alterar lo sustancial o que supla cualquier omisión en que se hubiera incurrido sobre alguna de las pretensiones, el mismo debe ser resuelto dentro de los cinco días siguientes de su presentación, además se establece que la solicitud interrumpirá el plazo para la presentación del recurso jerárquico hasta la fecha de notificación con el auto correspondiente, pero el Código Tributario Boliviano, no hace referencia a interrupción de plazo alguno respecto al proceso contencioso administrativo, pues esta norma no tiene por objeto y alcance regular tal extremo, lo que sí se puede rescatar es que la norma da la posibilidad de plantear un Recurso de Rectificación y Aclaración contra una Resolución Jerárquica pero no estable efectos para el caso de la interposición de otro recurso, por ello en respeto al principio de legalidad y considerando un vacío normativo en la norma especial, que para el caso es el CTB y el D.S. N° 27350, es que de acuerdo al art. 74.1 de la L. N° 2492, a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) y demás normas en materia administrativa, por ello es que se rescata el art. 36-III del D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, que reglamenta la L. N° 2341, el cual dispone que: "La solicitud de aclaración interrumpirá el plazo para la interposición de los recursos administrativos y de la acción contencioso administrativa", debiéndose entender que la misma interrupción es hasta la notificación con el Auto correspondiente.

Por lo anteriormente expuesto se entiende que lo alegado por la empresa contribuyente GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL acerca de la extemporaneidad de la interposición de la demanda contenciosa administrativa por parte de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN no corresponde, habiéndose planteado la referida demanda dentro del plazo de Ley de acuerdo al art. 778 del CPC, computable a partir de la notificación con el Auto Motivado AGIT-RJ 0004/2013 de 21 de enero, es decir a partir del 23 de enero de 2013.

IV.4. El mantenimiento de valor del crédito fiscal acumulado como parte de devolución impositiva

En primer lugar es necesario señalar lo establecido en el primer párrafo del art. 81 de la L. N° 2492: "Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad...", en este sentido el sistema probatorio adoptado en materia tributaria es el sistema libre o de sana crítica, en contraposición del sistema probatorio tasado, mediante el cual se determina la forma de valoración de los medios probatorios del proceso, en este sentido como instancia de control de legalidad no tenemos criterios legales establecidos en la norma para determinar si en sede administrativa se valoró legalmente la prueba, puesto que el sistema de valoración es libre y de acuerdo a la sana crítica, es así que este tribunal solamente podría pronunciarse acerca de criterios de admisibilidad de los elementos probatorios y su consideración respecto a los requisitos contenidos en el propio art. 81 de la Ley antes mencionada, salvo que sea evidente una vulneración de los principios básicos de la lógica y la razón común, situación ante la cual se estaría vulnerando el principio de debido proceso, en sus reglas de motivación y fundamentación de la Resolución Administrativa de acuerdo al art. 211 de la L. N° 2492.

En lo que respecta a la consideración y valoración de los formularios de "Restitución de Crédito Comprometido" emitidos por la propia Administración Tributaria, así como el mantenimiento del valor del crédito fiscal comprometido; por lo que solamente se puede hacer referencia al art. 9 de la RND 10-0021-05, en mérito al cual estos montos deben ser declarados en los periodos fiscales en que se entregaron los títulos valores denominados CEDEIM, tal y como ocurrió en el caso de autos; entonces el cálculo en los papeles de trabajo considerando la valoración de la prueba realizada por la AGIT se ajusta a derecho, no evidenciándose aspectos de interpretación y control de legalidad comprometidos al momento de realizarse la revisión de la verificación realizada; ya que no se puede pretender que este Tribunal valore prueba documental como una nueva etapa de impugnación recursiva en sede administrativa, sin tomar en cuenta que, tal como se explicó precedentemente, este mecanismo de impugnación es de puro derecho, sustanciado en única instancia y tiene como objetivo realizar el control de legalidad sobre los

actos ejecutados por la autoridad administrativa demanda; por este motivo se desestima lo alegado por la Administración Tributaria acerca de este punto de controversia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando:

1° IMPROBADA la demanda contencioso administrativa interpuesta por GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL.

2° PROBADA en parte la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, respecto a la revocación de la depuración del crédito fiscal resuelta por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1234/2012 de 28 de diciembre, correspondiente a las facturas emitidas por la CRE Ltda. en favor de GRAVETAL BOLIVIA S.A.- GRAVETAL.; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0284/2012 de 24 de agosto, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.

No suscriben la Magistrada Rita Susana Durán, el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relatora: Magistrada Dra. Martiza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de enero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



16

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 26 a 30 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional y la Aduana Interior Potosí, representadas por Manuel Félix Sanguenza Guzmán, Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional y Cleto Fernández Rengifo, Administrador de la Aduana Interior Potosí, subsanada a fs. 45, 50 y 127, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0842/2013 de 24 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 94 a 96 vta., la réplica de fs. 118 y vta.; dúplica de fs. 121 y vta., antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Las entidades aduaneras demandantes, expresan que el 28 de junio de 2013, la Administración de Aduana Interior Potosí fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0842/2013 de 24 de junio, por lo que la demanda contencioso administrativa se encuentra planteada dentro del plazo legal y en tiempo hábil, al amparo de lo establecido en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), en concordancia con los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., habiéndose agotado la vía administrativa.

Arguyen que, mediante Acta de Intervención N° AN-GRPTS-C-141/2012 de 18 de enero de 2012 se estableció que Hugo Alain Garnica Garabito, propietario y poseedor del vehículo MARCA: Mitsubishi, CLASE: Volqueta, TIPO: Canter, año de fabricación: 1994, Nro. De CHASIS: FE516BD40743, CILINDRADA: 3560, Nro. de motor: 4D36D75774, TRACCIÓN 4X2, transmisión mecánica, combustible diesel, Origen: Japón, trató de acogerse al programa transitorio de nacionalización establecido en la L. N° 133, realizando a este efecto la Declaración Jurada vía internet con número de registro 2011R113912, posteriormente ingresó su vehículo al recinto aduanero de Potosí (habilitado mediante Resolución Administrativa de Presidencia RA-PE-01-005-11 de 24 de junio de 2011), sin que al vencimiento del plazo excepcional de regularización haya logrado concluir con el despacho aduanero de importación y obtener su DUI.

Posteriormente, después de concluirse el procedimiento sancionatorio correspondiente, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0107/2012 de 11 de junio, se anularon la citada Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria emitida al efecto, ya que no se habría determinado correctamente el tributo omitido; continúan relatando que -en consecuencia- se emitió una nueva Acta de Intervención

AN-GRPGR-POTPI N° 046/2012 de 25 de septiembre, por la presunta comisión del ilícito de contrabando contravencional del vehículo señalado, ilícito establecido bajo los parámetros del art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano y notificándose en Secretaría el 26 de septiembre del mismo año.

Agregan que el sujeto pasivo no presentó descargos en el plazo establecido para el efecto, emitiéndose la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 658/2012 en contra del mismo, estableciendo el ilícito de contrabando contravencional y disponiendo el comiso de la mercancía; es decir, el vehículo señalado y objeto del trámite administrativo de nacionalización.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Arguyen que, mediante L. N° 133 de 8 de junio de 2011, el Estado Plurinacional de Bolivia estableció el Programa Transitorio de Saneamiento Legal de vehículos automotores indocumentados, situación que hace al caso de autos, ya que el sujeto pasivo podía acogerse al mencionado programa previo cumplimiento de requisitos y dentro de los plazos establecidos en la misma Ley, en ese sentido el art. 2-III de dicha norma instituye el procedimiento a seguir y el plazo para realizar el saneamiento respectivo, así como el art. 3-I-1), 2) y 3) de la misma Ley, implantan los requisitos para acogerse a este programa, los cuales son el Certificado emitido por DIPROVE que acredite la inexistencia de denuncia por robo y el pago de los tributos aduaneros aplicables y la multa correspondiente.

Agregan que el recurrente no cumplió con los requisitos que establece la norma antes del vencimiento del plazo del citado programa (7 de noviembre de 2011), por cuyo efecto no concluyó el despacho aduanero de importación y no se acogió al programa transitorio de saneamiento legal de vehículos automotores indocumentados, no realizó el registro del vehículo ni obtuvo el certificado emitido por DIRPOVE, no cumplió con el pago de los tributos aduaneros, no pagó la multa equivalente al 100%, por lo que ante la inexistencia de estos requisitos que debió haber cumplido el Hugo Alain Garnica Garabito, no se realizó el procedimiento de validación de la Declaración Única de Importación (DUI), entrega y pase de salida.

Añaden que, el sujeto pasivo no consideró la vigencia del plazo para la nacionalización de los mencionados vehículos, el cual feneció el 7 de noviembre de 2011, ya que la L. N° 133 establecía el acogimiento a este programa transitorio a todos aquellos vehículos que saneen sus documentos hasta la conclusión de la vigencia de la citada norma sin considerar de quien fue la culpa en la conclusión del trámite, lo que erróneamente pretende establecer la AGIT sin ver el fondo del proceso que es el contrabando, todo esto en aplicación del art. 7 de la mencionada ley; por lo que dilucidar acerca de la responsabilidad sobre el retraso en la conclusión del trámite de nacionalización no constituye un hecho de fondo o cuestión relevante para modificar la situación jurídica del sujeto pasivo y de la mercancía confiscada, por lo que el Acta de Intervención AN-GRPGR-POTPI Nro. 047/2012 de 25 de septiembre, acusada de nulidad, cumplió con todos los requisitos establecidos en el art. 96-II del CTB y art. 66-c) del D.S. N° 27310, Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB).

Expresan que, en ese sentido, la mencionada Acta tiene toda la validez legal y cumple con todos los requisitos establecidos por Ley, atribuyendo contrabando contravencional al sujeto pasivo por el monto calculado de UFV's 39.526.- (treintainueve mil quinientos veintiséis 00/100 unidades de fomento a la vivienda) conforme al art. 181-b) del CTB; agregan que la Aduana Interior Potosí solamente cumplió con lo establecido en la norma, ya que el sujeto pasivo no cuenta con la DUI, el único documento que acredita la legal importación del vehículo, igualmente incumplió con la carga de la prueba establecida en el art. 76 del CTB, al no presentar descargos que acrediten la legal importación del vehículo y en aplicación de la presunción de legitimidad de los actos de la Administración Tributaria establecida en el art. 65 del mismo cuerpo legal.

Manifiestan que se cumplieron con todos los requisitos del debido proceso y que la propiedad definida en el art. 105 del Cód. Civ., no hace presumir la legal posesión o propiedad de ningún bien, agregando que el sujeto pasivo hizo su declaración jurada el 4 de octubre de 2011 y recién ingresó su vehículo al recinto aduanero el 7 de noviembre de 2011, último día de nacionalización y pagó su boleta de inspección técnica a cargo de funcionarios de DIPROVE a hrs. 19:02 del último día, por lo que se advierte que la demora en la culminación del trámite de nacionalización del mencionado vehículo es atribuible al sujeto pasivo, ya que dicho programa transitorio vencía a hrs. 24:00 del 7 de noviembre de 2011, lo que conlleva que los vehículos en trámite, hayan o no iniciado el proceso de nacionalización, al ser indocumentados e ilegales deben ser objeto de fiscalización aduanera a fin de determinar la comisión de la contravención de contrabando, señalando que el ingreso del vehículo al recinto aduanero no implicó su legal importación.

#### I.3. Petitorio.

Concluyen solicitando se declare probada la demanda y se revoquen la Resolución de Recurso Jerárquico 0842/2013 de 24 de junio y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0152/2012 de 20 de septiembre, y en consecuencia, se confirme la Resolución Sancionatoria AN GRPGR-SPCCR N° 658/2012 de 09 de octubre de 2012.

#### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 25 de abril de 2014, que cursa de fs. 94 a 96 vta., señalando que, no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que los arts. 96-II del Cód. Trib. Boliviano y 66 del RCTB prevén que en contrabando, el Acta de intervención que fundamente la Resolución Determinativa, contendrá, entre otros requisitos esenciales, la relación circunstanciada de los hechos, viciando de nulidad la ausencia de uno de estos requisitos esenciales, aspecto que no se cumplió en el caso de autos puesto que el sujeto pasivo ingresó su vehículo a Recinto Aduanero en plazo, habiéndolo registrado en el Programa de Saneamiento Legal de acuerdo a la Declaración Jurada N° 2011R113912 con el pago de valores mediante copia de boleta del Banco Unión de 07 de noviembre de 2011, y que la Administración Aduanera emitió la señalada Acta Contravencional N° AN-GRPGR-POTPI 047/2012 de 25 de septiembre, sin exponer ni demostrar los motivos por los cuales el vencimiento del plazo es atribuible al contribuyente, por lo que está viciada de nulidad y vulnera el debido proceso; agregan



que similar vicio tiene la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 658/2012 de 9 de octubre, por lo que de igual manera es nula al incumplir arts. 68-6), 74 y 96-II del Cód. Trib. Boliviano, 115 de la C.P.E., 66-c) del RCTB, 36-I y II de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), y 55 del D.S. N° 27113, Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA).

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se la declare improbadamente la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0842/2013 de 24 de junio.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Hugo Alain Garnica Garabito, mediante Declaración Jurada Nro. 2011R113912 para la regularización de obligaciones tributarias, manifiesta que es poseedor del vehículo MARCA: Mitsubishi, CLASE: Volqueta, TIPO: Canter, año de fabricación: 1994, Nro. De CHASIS: FE516BD40743, CILINDRADA: 3560, Nro. De motor: 4D36D75774, TRACCIÓN 4X2, transmisión mecánica, combustible diesel, Origen: Japón (fs. 2 del Anexo 2) y, según datos proporcionados por la Administración Aduanera confirmados por el mismo sujeto pasivo, dicho vehículo ingresó al Recinto Aduanero de la Aduana Interior Potosí el 07 de noviembre de 2011, a objeto de continuar con el trámite de nacionalización y depositando a cuenta de la Policía Boliviana la suma de Bs 50.- a hrs. 19:02 de la misma fecha (fs. 1 del Anexo 2), fecha en la cual concluía el plazo máximo para acogerse al programa transitorio de saneamiento legal de vehículos automotores indocumentados establecido por la L. N° 133 de 08 de junio de 2011.

Por motivos indeterminados el sujeto pasivo no concluyó con el trámite respectivo, por lo que el 18 de enero de 2012, es notificado con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-C-141/2012 de 18 de enero (fs. 4 a 7 del Anexo 2), para que, previo Informe Técnico AN GRPGR POTPI N° 108/2012 de 01 de febrero (fs. 8 a 10 del Anexo 2), se emita la Resolución Sancionatoria AN GRPGR-POTPI N° 261/2012 de 01 de febrero (fs. 11 a 13 del Anexo 1), notificada al sujeto pasivo el 1 de febrero de 2012, contra la que este último interpone recurso de alzada, ofreciendo prueba en el plazo establecido y mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0107/2012 de 11 de junio, la cual anuló obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-C-141/2012 de 18 de enero, por no haberse cuantificado el tributo omitido, situación que no permitía calificar si la conducta del sujeto pasivo era una contravención o un delito.

Mediante Acta de Intervención Contravencional AN-GRPGR-POTPI N° 047/2012 de 25 de septiembre, se subsana el vicio identificado en la Resolución de Alzada señalada, siendo notificada la misma el 26 de septiembre de 2012 (fs. 61 a 64 del Anexo 2) y que, al no presentarse descargos, mereció la Resolución Sancionatoria AN GRPG-SPCCR No. 658/2012 de 09 de octubre, notificada el 10 de octubre del mismo año (fs. 79 a 83 del Anexo 2).

La Resolución Sancionatoria AN GRPG-SPCCR N° 658/2012 de 09 de octubre, fue recurrida en Alzada por el sujeto pasivo (fs. 8 a 9 vta. del Anexo 1), mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0046/2013 de 8 de abril (fs. 80 a 85 del Anexo 1), notificada a las partes el 10 de abril de 2013, mediante la cual se anuló obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPGR-POTPI N° 047/2012 de 25 de septiembre, inclusive, al no haberse expuesto y demostrado que el vencimiento del plazo para el despacho aduanero, dentro del programa de saneamiento legal, es atribuible al sujeto pasivo; aspecto que fue recurrido en Jerárquico por la Administración Aduanera mediante memorial que cursa de fs. 98 a 100 vta., del Anexo 1, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0842/2013 de 24 de junio, la cual confirmó la Resolución del Recurso de Alzada en su totalidad, siendo objeto de la presente demanda contencioso administrativa.

#### IV. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar si la Administración Aduanera cumplió con los requisitos de Ley al emitir el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPGR-POTPI N° 047/2012 de 25 de septiembre y la Resolución Sancionatoria AN GRPG-SPCCR No. 658/2012 de 09 de octubre.

##### IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que pudiesen ejercer los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, así el art. 778 del CPC, establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Aduanera; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

IV.2. Sobre el plazo para acogerse al Programa Transitorio de Saneamiento Legal de Vehículos Automotores Indocumentados establecido por la L. N° 133 de 08 de junio de 2011 y el principio de impulso de oficio.

El Estado, en uso de su autoridad normativa que hace a su propia esencia, regula conductas específicas de los administrados, a cuyo efecto podrá emitir las resoluciones convenientes al cumplimiento de sus objetivos institucionales. Las entidades públicas podrán disponer el cumplimiento de obligaciones también de carácter administrativo; su inobservancia hará precluir la posibilidad de su reclamo a futuro, por cuanto los plazos determinados para el acatamiento de disposiciones no pueden dejar de ser respetados, lo contrario es dar lugar a la inseguridad jurídica y anarquía institucional.

En ese sentido, el art. 4-n) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), establece que la actividad administrativa se regirá entre otros principios por el "n) Principio de impulso de oficio: La Administración Pública está obligada a impulsar el procedimiento en todos los trámites en los que medie el interés público".

Bajo ese entendimiento, la obligación de cumplimiento de los procedimientos, involucra también a la Administración Pública, aquello por imperio del principio de impulso de oficio citado precedentemente.

A su vez, la Ley General de Aduanas regula el ejercicio de la potestad aduanera y las relaciones jurídicas que se establecen entre la Aduana Nacional y las personas naturales o jurídicas que intervienen en el ingreso y salida de mercancías del territorio aduanero nacional, así el art. 263 de la citada Ley confiere facultad al actual Órgano Ejecutivo, para que mediante Decreto Supremo reglamente el procedimiento administrativo aduanero; mandato que fue materializado con la promulgación del D.S. N° 25870 de 11 de agosto de 2000, estableciendo normas basadas en los principios de legalidad, buena fe y transferencia.

Por su parte, ya en el caso en análisis, la L. N° 133 de 08 de junio de 2011, Programa de Saneamiento Legal de Vehículos Automotores, en su art. 2, establece: "I. En los siguientes 15 días hábiles a partir de la publicación de la presente norma, los propietarios o poseedores de los Vehículos automotores a gasolina, gas natural vehicular (GNV) y diesel, incluidos los tracto camiones, deberán registrar estos bienes ante la Administración Aduanera, conforme al procedimiento que establezca al efecto el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

II. Los gobiernos autónomos municipales que posean registros de vehículos indocumentados, en el plazo de 15 días hábiles siguientes a la publicación de la presente Ley, deberán remitir información de los mismos ante la Administración Aduanera.

III. El propietario del vehículo indocumentado registrado conforme al párrafo I del presente Artículo, en el plazo de 90 días hábiles siguientes del periodo de registro, procederá al despacho aduanero de su vehículo automotor cumpliendo los requisitos establecidos en el art. 3 de la presente Ley, sin necesidad de despachante de aduana".

Nótese que el procedimiento establecido en la L. N° 133, Programa de Saneamiento Legal de Vehículos Automotores, implica que la Administración Aduanera no se encontraba exenta de procurar su cumplimiento al tratarse de asuntos de interés público, en atención al señalado principio de impulso de oficio.

Al respecto, y a efectos de resolver la problemática planteada, los requisitos necesarios del Acta de Intervención en Contrabando se encuentran descritos en el art. 96-II del Cód. Trib. Boliviano de la siguiente manera: "...contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente...", además de los requisitos esenciales de validez contenidos en la Ley de Procedimiento Administrativo; en este sentido, la Resolución impugnada confirmó la nulidad del Acta de Intervención Contravencional AN-GRPGR-POTPI N° 047/2012 de 25 de septiembre, por tener una insuficiente relación circunstanciada de los hechos, ya que no se habría expuesto ni demostrado que el vencimiento del plazo para el despacho aduanero dentro del programa de saneamiento legal del vehículo del caso de autos, es atribuible a su propietario; es decir, al sujeto pasivo, pues la referida Acta, en el apartado de la relación circunstanciada de los hechos, únicamente relata lo siguiente: "Vencido el plazo excepcional de vigencia del programa establecido en el art. 2-III de la L. N° 133 (07 de noviembre de 2011), el propietario o poseedor del vehículo no logró concluir con el despacho aduanero de importación, por lo que en aplicación del art. 181-b), del Código Tributario Boliviano, y la modificación establecida por el parág. II del art. 21 de la L. N° 100 de 04/04/2011, se configura la comisión del ilícito tipificado como Contrabando Contravencional".

En relación a lo descrito, el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, dispone que comete contrabando quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales; por otro lado el art. 96-II del Cód. Trib. Boliviano, ordena que: "En Contrabando, el Acta de Intervención que fundamente la Resolución Sancionatoria o Determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente, el cual deberá ser elaborado en un plazo no mayor a 10 días hábiles siguientes al inicio de la intervención"; es decir, que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPGR-POTPI N° 047/2012 de 25 de septiembre, como requisito de fundamentación y motivación, debe exponer y demostrar la tenencia del vehículo indocumentado a la fecha del vencimiento del plazo para el programa de saneamiento legal de los vehículos automotores indocumentados; empero, la referida Acta de Intervención Contravencional, omitió expresar que el propietario o poseedor del vehículo no logró concluir con el despacho aduanero de importación, relatando únicamente que el sujeto pasivo realizó la declaración jurada e ingresó su vehículo al Recinto de Aduana Potosí y que se encuentra vencido el plazo excepcional de vigencia del programa de saneamiento de vehículos indocumentados, por lo que expresar que el sujeto pasivo no cumplió el trámite en el plazo establecido es un hecho de necesaria consideración para poder sancionarlo en aplicación del art. 7-I de la L. N° 133 de 8 de junio de 2011, por cuanto cabe señalar que el propietario del vehículo en cuestión, lo ingresó a recinto aduanero el 7 de noviembre de 2011, dentro de plazo para proceder a la nacionalización; sin embargo de ello, el propietario del vehículo según lo argumentado por la Administración Aduanera, no logró concluir con el despacho aduanero de importación, sin que dé a conocer los motivos por los cuales no se logró concluir el trámite antes referido, pues a efectos de dilucidar si la conducta del sujeto pasivo se subsume en la previsión contenida en el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, es necesario se determine si el trámite no fue concluido por la negligencia del propietario del vehículo o si en todo caso la Administración Aduanera no observó el principio de impulso de oficio, en ese sentido, se advierte que el Acta de Intervención Contravencional no contiene los fundamentos de hecho que demuestren la comisión de la contravención aduanera de contrabando.

En suma, el acta de intervención contravencional en análisis, no sustenta con hechos el afirmado incumplimiento del plazo señalado por el art. 2-III de la L. N° 133, puesto que primero, no efectúa el cómputo del plazo de noventa días hábiles a partir del vencimiento del término del periodo de registro conforme señala el citado artículo, por lo que no resulta comprensible en qué momento venció el mismo o si todavía estaba vigente y, segundo, no señala cómo o de qué forma, en el marco específico del art. 3-III de la citada L. N° 133, el interesado incumplió los requisitos señalados para el despacho aduanero de importación a consumo, y si dicho incumplimiento se debió a causas exclusivamente atribuibles a su responsabilidad, aspectos que tienen trascendencia porque fijan el objeto del proceso y de la prueba.

#### IV.3. Conclusión.

Con base en los fundamentos expuestos, se concluye que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPGR-POTPI N° 047/2012 de 25 de septiembre, no cumple con los requisitos del debido proceso, en su vertiente de debida motivación y fundamentación de las resoluciones judiciales y administrativas, al contener una deficiente relación circunstanciada de los hechos que motivaron a la Administración Aduanera a declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando, por lo que corresponde que la Administración de Aduana Interior Potosí, emita una nueva acta de intervención contravencional que contenga fundamentos de hecho y de derecho, contemplando una descripción concreta de la declaración aduanera, acto o hecho y de las disposiciones legales aplicables al caso, conforme se precisó líneas arriba, por lo que la determinación de la autoridad demandada es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 26 a 30 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional y la Aduana Interior Potosí y; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0842/2013 de 24 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Durán, por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



17

**Empresa CESER BOLIVIA SRL. c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

#### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 19 a 22 y vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0397/2013 de 01 de abril (fs. 3 a 11 y vta.), el memorial de subsanación de fs. 32, la contestación de fs. 57 a 60 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

Que Juan Francisco Pasache Carbajal, se apersonó por memorial de fs. 19 a 22 y vta., en representación legal de la Empresa Ceser Bolivia SRL., en virtud del Testimonio de Poder N° 26/2004, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 63 correspondiente al Distrito Judicial de La Paz, manifestando que interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0397/2013 de 01 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que confirmó la Resolución ARIT/LPZ/RA 1055/2012 de 24 de diciembre, pronunciada en recurso de alzada, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la R.D. N° 00367/12 de 18 de julio, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

Señaló que Ana Patricia Canaza Choque, en representación legal de la Empresa Ceser Bolivia SRL., en virtud del Testimonio de Poder N° 234/2004, solicitó la compensación del saldo a favor de la empresa de enero de 2012, con la deuda tributaria establecida como resultado de una Orden de Verificación, solicitud que fue rechazada mediante Proveído N° 24-0066-12 de 27 de febrero, con el argumento que ella no se encontraba registrada en el Padrón de la Administración Tributaria como apoderada o representante legal de la empresa.

Que posteriormente, el ahora demandante reiteró la solicitud de compensación, habiendo emitido la Administración Tributaria, la R.D. N° 00367/2012 de 18 de julio, determinando un adeudo de UFV 25.730,- por Impuesto al IVA e I.T., que incluye tributo omitido más mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

Que respecto de la solicitud de compensación, la Administración Tributaria indicó que no corresponde en aplicación del art. 8 del D.S. N° 21530, por lo que no fue considerada como descargo válido para desvirtuar la deuda tributaria.

Que interpuso recurso de alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución ARIT-LPZ/RA 1055/2012 de 24 de diciembre, confirmando la Resolución Determinativa, por lo cual, dedujo recurso jerárquico, que fue resuelto a través de la Resolución AGIT-RJ 0397/2013 de 1 de abril, argumentando que respecto de la compensación debe aplicarse el art. 56 de la L. N° 2492, así como el art. 9 de la L. N° 843 y el art. 8 del D.S. N° 21530, por lo que confirmó la resolución de alzada.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Como fundamentos de la demanda, con una redacción harto compleja para su comprensión, señaló lo que a continuación en síntesis se refiere:

Argumentó que se planteó la compensación por repetición de acuerdo con lo establecido por el art. 12 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0044-05; que en el presente caso se trata de un crédito fiscal que será objeto de compensación con débitos futuros, por lo que cumple la condición de constituirse en crédito líquido y exigible.

Añadió que el art. 16 del D.S. N° 27310 no detalla como improcedencia la compensación contra deudas u obligaciones anteriores con crédito fiscal que se plasma en una nota de crédito fiscal.

Indicó que no existiendo reglamentación para la acción de compensación, se recurre a la repetición, considerándose que se requiere de la Administración Tributaria una resolución fundamentada y con notificación personal, para adecuarse a lo dispuesto por el num. 4 del art. 4 de la L. N° 3092.

Refirió que ni la resolución pronunciada en alzada, ni la pronunciada en recurso jerárquico se manifestaron sobre la consideración doctrinal del crédito fiscal, que es un impuesto pagado por adelantado, que en esa consideración, existe un impuesto pagado en demasía a ser compensado con obligaciones futuras en su calidad de crédito tributario líquido y exigible.

Manifestó que tampoco existe una manifestación respecto de la compensación contra adeudos anteriores o de diferentes periodos aun si corresponden a otros impuestos.

Sobre la notificación del acto, señaló que al ser un proveído, atenta contra el derecho a recurrir y que si fuera emitido en formato de resolución, notificado en forma personal, podía ser objeto de impugnación, evitando el dar respuesta a la compensación en el acto impugnado (resolución determinativa).

#### I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie sentencia, dejando sin efecto la resolución AGIT-RJ 0397/2013 de 01 de abril.

#### II.- De la contestación a la demanda.

Que subsanada la observación de fs. 24, por providencia de fs. 33 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia señalada el 4 de noviembre de 2013 como consta a fs. 50, previa representación de fs. 48 y decreto de fs. 49, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 52 y recibida según cargo de fs. 52 vta., disponiéndose por providencia de fs. 53, su arribo al expediente.

A continuación, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 57 a 60 y vta., por providencia de fs. 61 se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre (fs. 55); y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que en principio, es importante poner en evidencia que los argumentos desordenados expuestos en la demanda, son los mismos que el demandante presentó en su recurso jerárquico, sin añadir elementos que permitan dilucidar la controversia.

Manifestó que de acuerdo con lo que prevé el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341, aplicable en virtud de lo dispuesto por el num. 1 del art. 74 y por el art. 201 del Cód. Trib., será anulable un acto administrativo cuando incurra en infracción del ordenamiento jurídico, cuando carezca de requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados.

En relación con lo anterior, que el art. 55 del D.S. N° 27113 determina que un acto es anulable por vicios de procedimiento, solo cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. Citó el art. 64 de la L. N° 2492, manifestando que de acuerdo con él, la Administración Tributaria emitió la RND N° 10-004-05, debiendo considerarse su art. 1.

Manifestó que de acuerdo con el proceso de fiscalización seguido, con alcance al Impuesto al IVA e IT, correspondiente a la diferencia entre sus ventas declaradas y las compras informadas por terceros, del período mayo 2009, Ana Patricia Canaza Choque, en representación de Ceser Bolivia SRL., solicitó la compensación del saldo del mes de enero de 2012 con la deuda tributaria establecida como resultado de la orden de verificación, solicitud que fue respondida mediante Proveído N° 24-0066-12, notificado el 29 de febrero de 2012, que rechazó la solicitud por no haber acreditado su personería, de acuerdo con los arts. 75 y 91 de la L. N° 2492.

Que luego se emitió la Vista de Cargo N° SIN/GDLP/DF/SVII/VC/198/2012 de 24 de abril que establece una deuda tributaria, respecto de la cual, el contribuyente mediante memorial reiteró su solicitud de compensación, sin acompañar documento que la respalde, emitiéndose finalmente la R.D. N° 00367/2012 de 18 de julio que determinó el total del adeudo en UFV 46.825,- por IVA e IT, indicando que en aplicación del art. 8 del D.S. N° 21530 no corresponde la solicitud de compensación impetrada.

Precisó que el sujeto pasivo pretendió la compensación del crédito fiscal acumulado a enero de 2012, con la deuda tributaria determinada por el período mayo 2009, solicitud que no puede enervar el procedimiento determinativo, razón por la que la Administración Tributaria se pronunció respecto de la solicitud de compensación, en la resolución determinativa, por lo que la instancia jerárquica no advirtió falta de valoración de descargos que genere indefensión y por tanto vicio de nulidad el acto, además que tuvo la oportunidad de recurrir en alzada y jerárquico.

Aclaró del mismo modo, que la acción de repetición es un trámite distinto en su tratamiento al proceso de fiscalización y determinación de la deuda tributaria, para lo cual se emitió la RND 10-0044-05.

En cuanto al art. 56 de la L. N° 2492, manifestó que el mismo establece que solo se puede compensar la deuda tributaria con créditos líquidos y exigibles provenientes de pagos indebidos o en exceso, por los que corresponda la repetición, debiendo considerarse al respecto, los parágs. I y II del art. 11 y en el art. 12 de la RND N° 10-0044-05.

Que en el presente caso no correspondía la compensación de la deuda determinada, al no contarse con un crédito líquido y exigible proveniente de pagos indebidos o en exceso; aclaró que el crédito acumulado por IVA por el sujeto pasivo, correspondiente a enero de 2012, tiene su origen en compras efectuadas por el contribuyente, por lo que no es un pago indebido; del mismo modo, que de acuerdo con el art. 15 de la L. N° 843, la alícuota a pagar por el impuesto, se aplica para la apropiación del crédito fiscal que resulte, por lo que tampoco es una pago en exceso.

Adicionalmente, cito el art. 9 de la L. N° 843 que hace referencia a la compensación del crédito fiscal en períodos posteriores; y el art. 8 del D.S. N° 21530, establece que el crédito fiscal no podrá ser compensado con débitos fiscales de meses anteriores. Añadió que en este caso se pretende compensar débitos anteriores, con crédito generado con posterioridad.

Que la R.D. N° 00367/2012 contiene todos los requisitos que determina el art. 99 de la L. N° 2492 y el art. 19 del D.S. N° 27310, no encontrándose vicio alguno que afecte dicha determinación, lo que desvirtúa los fundamentos del demandante.

Hizo referencia a la incongruencia que presenta la demanda, pues en la relación de hechos y derecho se señala la Resolución N° AGIT-RJ 0397/2012 y en el petitorio se alude a la Resolución N° AGIT-RJ 0398/2012.

Indicó que en virtud de lo señalado, se evidencia que la demanda interpuesta, carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

#### II.1.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por Ceser Bolivia SRL., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0397/2013 de 1 de abril.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, por providencia de fs. 65, en mérito al informe que le precede, no habiendo respondido el demandante al traslado de fs. 61 en el término de ley, se tuvo por renunciado su derecho a la réplica, por lo que siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales

con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia lo siguiente:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación Interna 00110VI11141 de 15 de agosto de 2011 (fs. 3, anexo 2), con alcance al débito fiscal IVA e IT correspondiente a la diferencia entre sus ventas declaradas y las compras informadas por terceros en los períodos fiscales detallados en anexo adjunto (fs. 4 a 74, anexo 2).

III.3.- A continuación, se pronunció la R.D. N° 00367/2012 de 18 de julio (fs. 1 a 16, anexo 1), por la que se resolvió determinar de oficio, sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente, respecto del Impuesto al IVA e IT, por el período fiscal mayo 2009, determinando reparos tributarios por un monto de UFV 25.730,- además de calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, sancionándole por este concepto, con el equivalente de UFV 19.595,- asimismo, sancionar al contribuyente por incumplimiento del deber formal relacionado con el Registro en Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica, por la suma de UFV 1.500,- es decir, que en virtud de la resolución determinativa, se intimó al sujeto pasivo de la obligación tributaria a pagar la suma de UFV 46.825,-

III.4.- Interpuesto recurso de alzada por Juan Francisco Pasache Carbajal, a través del memorial de fs. 17 a 22 y vta., del anexo 1, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, emitió la Resolución N° ARIT/LPZ/RA 1055/2012 de 24 de diciembre (fs. 73 a 81, anexo 1), por la que resolvió confirmar la R.D. N° 00367/2012 de 18 de julio.

III.5.- Deducido recurso jerárquico por el contribuyente, impugnando la resolución de alzada a través del memorial de fs. 84 a 86 y vta., del anexo 1, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT-RJ 0397/2013 de 01 de abril (fs. 117 a 125 y vta., anexo 1), que determinó confirmar la de alzada, manteniendo en consecuencia firme la R.D. N° 00367/2012 de 18 de julio que estableció el adeudo de UFV 46.825,- equivalentes a Bs. 82.703,-

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con la supuesta vulneración que se hubiera producido al pronunciar la Resolución Jerárquica hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución ahora impugnada confirmando la de alzada, que a su vez confirmó la R.D. N° 00367/12, incurrió en vulneración del derecho del contribuyente de compensar la deuda tributaria determinada por el período mayo de 2009, con el crédito fiscal declarado a su favor por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el período fiscal enero de 2012.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

##### V.1.- Análisis y fundamentación.

Respecto del argumento referido a la compensación por repetición, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 12 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0044-05, tomando en cuenta que en el presente caso se trata de un crédito fiscal que será objeto de compensación con débitos futuros, cumpliendo en consecuencia la condición de constituirse en crédito líquido y exigible, corresponde establecer inicialmente el contenido de la norma invocada.

En virtud de lo señalado, cabe aclarar que la norma administrativa en cuestión, emitida por la Administración Tributaria en ejercicio de la facultad conferida por el art. 64 de la L. N° 2492, reglamenta específicamente la acción de repetición, determinando en su art. 12 lo siguiente: "Conforme lo dispuesto en el parág. I del art. 122 de la L. N° 2492, el Servicio de Impuestos Nacionales en cumplimiento de la Resolución Administrativa que resuelve la acción de repetición, procederá a la compensación de oficio".

Por su parte, el parág. I del art. 122 de la L. N° 2492, determina: "I. El directo interesado que interponga la acción de repetición, deberá acompañar la documentación que la respalde; la Administración Tributaria verificará previamente si el solicitante tiene alguna deuda tributaria líquida y exigible, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio, dando curso a la repetición sobre el saldo favorable al contribuyente, si lo hubiera. Cuando proceda la repetición, la Administración Tributaria se pronunciará, dentro de los 45 días posteriores a la solicitud, mediante resolución administrativa expresa rechazando o aceptando total o parcialmente la repetición solicitada y autorizando la emisión del instrumento de pago correspondiente que la haga efectiva".

En relación con las normas citadas, debe tenerse presente que la repetición es la causa y la compensación el efecto de la acción que puede seguir el contribuyente a efecto de lograr la restitución de pagos indebidos o en exceso, y si corresponde, lograr con ello la extinción de la obligación tributaria por medio de la compensación. Por ello, respecto de la acción de repetición, el art. 121 del Cód. Trib., como parte de los procedimientos especiales en la materia, señala que se encuentra prevista para: "...reclamar a la Administración Tributaria la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario".

En concordancia con lo anterior, el primer párrafo del art. 56 de la L. N° 2492, sobre los casos de procedencia de la compensación, indica: "La deuda tributaria podrá ser compensada total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, con cualquier crédito tributario líquido y exigible del interesado, proveniente de pagos indebidos o en exceso, por los que corresponde la repetición o la devolución previstas en el presente Código".

La segunda parte del art. 9 de la L. N° 843, como resultado de lo dispuesto por los arts. 7 y 8 del mis cuerpo normativo respecto del débito y del crédito fiscal, determina: "Si por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo, con actualización de valor, podrá ser compensado con el IVA a favor del fisco, correspondiente a periodos fiscales posteriores".

En el mismo sentido, la parte in fine el art. 8 del D.S. N° 21530, reglamentario del IVA, dispone: "Los créditos fiscales de un determinado mes no podrán ser compensados con débitos fiscales de meses anteriores".

En el presente caso, no se produjo una situación por la que el contribuyente hubiera efectuado pagos indebidos o en exceso, para en virtud de ello solicitar a la Administración Tributaria la repetición de los montos que hubieran correspondido, dando lugar a su vez a la posibilidad de compensación de adeudos tributarios por esa vía.

El débito fiscal, es el IVA recargado en las facturas o documento equivalente, emitidas por el concepto de ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo, a cuya emisión se encuentran obligados los sujetos pasivos (equivalente de la alícuota del 13% a favor del fisco); el crédito fiscal, es generado por las compras efectuadas por el contribuyente, en cuya factura o documento equivalente se incorporó la alícuota del Impuesto al IVA, lo que constituye un (saldo a favor del contribuyente), que sirve para descontar del pago del débito fiscal, y puede ser compensado con este impuesto, correspondiente a periodos fiscales posteriores; o a contrario sensu, ese crédito fiscal correspondiente a un período, no puede ser compensado con débitos que se hubieran generado en periodos anteriores, que es lo que se pretendió en el caso de autos, al buscar la compensación de débito determinado por el período fiscal mayo de 2009, con crédito generado en el período fiscal enero de 2012.

Por ello, como señala Oscar García Canseco en su Manual Tributario Boliviano, "...En los casos en que resultare un saldo del IVA a favor del contribuyente, es decir, cuando el crédito es mayor que el débito, por existir un monto mayor de créditos fiscales, este saldo puede ser compensado con el impuesto al valor agregado a favor del fiscal, de los meses o periodos fiscales posteriores".

V.1.1.- En cuanto al hecho que el art. 16 del D.S. N° 27310 no detalle como improcedencia la compensación contra deudas u obligaciones anteriores con crédito fiscal que se plasma en una nota de crédito fiscal, se debe considerar que se trata de una argucia más que de un argumento del demandante, pues el Decreto Supremo citado es reglamentario de la L. N° 2492, por lo que no puede haber contradicción entre la ley que es una norma de rango superior, con su reglamentación que tiene una jerarquía que es inferior; y si pese a todo, se presentara la contradicción pretendida, en aplicación del principio de jerarquía normativa, será de aplicación preferente la ley, por lo que no corresponde mayor consideración sobre el tema.

V.2.- En referencia al hecho afirmado por el demandante en sentido que no existiendo reglamentación para la acción de compensación, se recurre a la repetición, considerándose que se requiere de la Administración Tributaria una resolución fundamentada y con notificación personal, para adecuarse a lo dispuesto por el num. 4 del art. 4 de la L. N° 3092, cabe el siguiente análisis:

La compensación no está prevista en la legislación tributaria boliviana como una acción independiente, sino que como se manifestó líneas arriba, es derivada o se encuentra condicionada a la existencia previa de una acción de repetición, tal como señala el primer párrafo del art. 56 de la L. N° 2492, al condicionar su procedencia de la existencia de crédito tributario líquido y exigible, proveniente de pagos indebidos o en exceso. Por ello mismo, no puede darse una aplicación supletoria de la acción de repetición, sobre la base de una supuesta semejanza con la compensación, como pretende el demandante.

Sobre lo dispuesto por el numeral 4 del art. 4 de la L. N° 3092, en lo relativo a la necesidad de emisión de una resolución fundamentada y con notificación personal, la norma referida señala que además de lo dispuesto por el art. 143 del Cód. Trib., el recurso de alzada será admisible también contra "4. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria."

En el caso presente, cabe precisar que la respuesta emitida por la Administración Tributaria, frente al planteamiento que se efectuara de solicitar la compensación de la deuda tributaria por Ana Patricia Canaza Choque en representación de Ceser Bolivia SRL., a través del proveído N° 24-0066-12 de 27 de febrero de 2012, se debió a que no fue acreditada su personería.

En virtud de lo anterior, de acuerdo con los datos del proceso y los antecedentes administrativos del mismo, se notificó al sujeto pasivo con la Vista de Cargo N° SIN/GDLP/DF/SVI/VC/198/2012 de 24 de abril, estableciendo una deuda tributaria de UFV 47.298.- que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción preliminar como omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, por el período mayo de 2009.

Como señaló la autoridad demandada, dentro del período para presentar descargos, el contribuyente reiteró su solicitud de compensación, pero sin acompañar documento que la respalde, por lo que la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 00367/2012 de 18 de julio, determinando un adeudo de UFV 46.825.-

La referida resolución determinativa, en el primer párrafo del segundo considerando, fs. 2 del anexo 1, indica: "...solicitud que no corresponde en aplicación al art. 8 del D.S. N° 21530, norma que reglamenta al Impuesto al Valor Agregado, que a la letra señala..."

Tomando en cuenta lo relacionado, debe tenerse presente que cuando se notificó con el proveído N° 24-0066-12 de 27 de febrero de 2012, por falta de acreditación de personería, el sujeto pasivo no efectuó cuestionamiento alguno, consintiendo en el acto; posteriormente cuando se le notificó con la Vista de Cargo de 24 de abril de 2012, no presentó descargos, limitándose a solicitar la compensación de su adeudo por el período fiscal de mayo de 2009, con crédito fiscal correspondiente a enero de 2012.

Luego, notificado el sujeto pasivo con la R.D. N° 00367/2012 de 18 de julio, interpuso recurso de alzada, el que fue resuelto confirmando la resolución determinativa y en consecuencia dedujo recurso jerárquico que concluyó confirmando la resolución pronunciada en alzada, para finalmente interponer la demanda contenciosa administrativa en análisis, lo que significa que el hecho que el acto administrativo no

se hubiera expresado a través de un documento con forma de resolución y que hubiera sido notificado personalmente, no lo torna en inválido o nulo.

Es oportuno precisar que aun cuando se hubiera producido alguna irregularidad en la emisión del acto, el sujeto pasivo al consentir en él por no haber efectuado su reclamo oportuno, convalidó el mismo, continuando con el desarrollo del procedimiento como fue señalado, concluyéndose del mismo modo, que no existe elemento alguno que demuestre que el contribuyente se hubiera encontrado en situación de indefensión, que se hubiera alterado el ordenamiento jurídico o que no se hubieran cumplido los requisitos formales para que el acto administrativo alcance su fin.

Habiendo sido solicitada la compensación luego de la notificación con la vista de cargo y no habiéndose presentado descargos a esta, la R.D. N° 00367/2012, que cumple con los requisitos formales que prevé el art. 99 de la L. N° 2492, dio respuesta al sujeto pasivo.

V.3.- En referencia a que ni la resolución pronunciada en alzada, ni la pronunciada en recurso jerárquico se manifestaron sobre la consideración doctrinal del crédito fiscal, que es un impuesto pagado por adelantado, que en esa consideración, existe un impuesto pagado en demasía a ser compensado con obligaciones futuras en su calidad de crédito tributario líquido y exigible, se debe considerar lo siguiente:

De la cuidadosa revisión de las resoluciones pronunciadas en recurso de alzada como jerárquico, ambas fueron emitidas en el marco de lo que correspondió a los recursos que fueron interpuestos en su momento, en resguardo del principio de congruencia; pero además, si bien es cierto que la doctrina es fuente de derecho, cuando la norma es absoluta y meridianamente clara como en el caso que nos ocupa, no existe razón para intentar buscar apoyo doctrinal que coadyuve a explicar y comprender una situación determinada.

De cualquier manera, en el desarrollo de los fundamentos de la presente sentencia, se explicó abundantemente acerca del débito y crédito fiscal, la relación entre ambos y la forma que la ley prevé acerca de su compensación.

Algo que sí es de fundamental importancia para su comprensión por el demandante, es que el crédito fiscal no es un impuesto pagado por adelantado y que en virtud de ello existe un impuesto pagado en demasía a ser compensado con obligaciones futuras.

De acuerdo con el Glosario Tributario publicado por el Servicio de Impuestos Nacionales, crédito fiscal es: "Impuesto pagado en el momento de la compra de un bien o servicio y que el contribuyente puede deducir del débito fiscal para la determinación del monto a pagar al Fisco, a través de la factura recibida." En este sentido, queda claro que tampoco se trata de un pago en demasía, sino simplemente del hecho que en la actividad económica, en un período determinado las compras pueden ser mayores que las ventas, lo que generará el crédito fiscal que puede ser compensado en el siguiente período, pero no con períodos anteriores, lo que se encuentra claramente determinado en la norma, como fue expuesto en la fundamentación de la presente resolución.

En relación con que la notificación del acto se hubiera realizado a través de un proveído, lo que atenta contra el derecho a recurrir y que si fuera emitido en formato de resolución, notificado en forma personal, podía ser objeto de impugnación, evitando el dar respuesta a la compensación en el acto impugnado posteriormente, es decir, en la resolución determinativa, fue explicado ut supra que la notificación de dicho proveído, correspondió a la falta de acreditación de personería por Ana Patricia Canaza Choque para actuar en representación de Ceser Bolivia SRL., pero que en el desarrollo del proceso en sede administrativa, el sujeto pasivo tuvo la oportunidad de presentar descargos e impugnar los actos, hasta llegar al momento de interponer la demanda contenciosa administrativa en análisis.

#### V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por la fundamentación ampliamente expuesta, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al confirmar la resolución de alzada, que a su vez confirmó la R.D. N° 00367/12 de 18 de julio, emitida por la Administración Tributaria, no incurrió en vulneración del derecho del contribuyente al determinar que no corresponde la compensación de la deuda tributaria determinada por el período fiscal correspondiente a mayo de 2009, con crédito fiscal posterior, correspondiente al período fiscal enero de 2012, de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0397/2013 de 1 de abril, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 19 a 22 y vta., interpuesta por Juan Francisco Pasache Carbajal, en representación legal de la Empresa Ceser Bolivia SRL., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0397/2013 de 1 de abril, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.



Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



18

**Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 25 de obrados, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0699/2013 de 3 de junio, pronunciada por la AGIT; la admisión de fs. 31, la contestación de fs. 35 a 37; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 63 a 69 y de fs. 122 y vta., respectivamente, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada; y,

I. Contenido de la demanda.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia del Servicio de Impuestos Nacionales N° 03-0433-13 de 5 de julio, Rita Maldonado Hinojosa en representación de la Gerencia Distrital La Paz del SIN, se apersonó e interpuso demanda contencioso administrativa contra la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0699/2013 de 3 de junio, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

A continuación pasa a exponer los agravios sufridos por el recurso jerárquico:

Incorrecta interpretación de la norma; A. Legalidad del procedimiento de determinación.

Refiere, que los actos jurídicos celebrados por la Administración Tributaria (AT) para obtener el pago de la obligación tributaria, contra el contribuyente, la realizó en base a la información proporcionada por el propio sujeto pasivo; actuando dentro de los parámetros del derecho a la seguridad jurídica, aplicando objetivamente las normas jurídicas tributarias, poseyendo plenamente el contribuyente, de cuáles eran y son sus derechos y sus obligaciones, en el marco de la garantía del debido proceso, observando el conjunto de requisitos que significan el procedimiento de determinación, cuidando que el contribuyente asuma defensa adecuadamente ante cualquier tipo de acto.

Indica, que con la finalidad de determinar las obligaciones impositivas del contribuyente Antonio René Bernal Tipo y con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al IVA e IT, correspondientes al período fiscal Septiembre de 2008, ejercieron las amplias facultades conforme a lo establecido en los arts. 21, 43-I, 66, 93 y 100 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano.

Respecto a la validez de la resolución determinativa y al derecho a la defensa.

Indica que la AT, cuando procedió a emitir la R.D. N° 00658/2012 de 19 de noviembre, lo hizo cumpliendo todos los requisitos establecidos en los arts. 99 del CTB, 19 del D.S. N° 27310 Reglamento al CTB (ECTB) y 18-3) última parte de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07; refiere, que del análisis íntegro de la R.D. se desprende que este acto administrativo señala con claridad lo acontecido en el proceso de verificación, los motivos por los que se determinaron adeudos tributarios a favor del fisco y la normativa jurídica en que se funda; por ende la interpretación del demandante respecto a que no se especificó las normas tributarias sobre las que se funda, es errónea, además no tiene un amparo jurídico valedero, además manifiesta, que por razones lógicas y sobreentendidas es imposible detallar de manera redundante la información obtenida en la Resolución Determinativa, cuando estos puntos se encuentran detallados en la Vista de Cargo como en los antecedentes administrativos a los que tuvo conocimiento y acceso.

Considera esencial referirse, a que el contribuyente una vez notificado personalmente con la Vista de Cargo de 26 de julio de 2012, no presentó ningún tipo de descargos dentro de los 30 días que se le concedió para asumir defensa, implicando ello que no existió indefensión.

Respecto a la información, confesiones del contribuyente, presunta comisión de ilícitos ordinarios y el ausente principio de buena fe.

Manifiesta, que frente a la ilegal pasividad del contribuyente para entregar la documentación requerida, la AT tuvo que acudir a la información remitida por la Aduana Nacional de Bolivia (ANB) para establecer los reparos, como se desprende de los antecedentes administrativos el contribuyente entregó información muy parcial; sin embargo de la información fidedigna proporcionada por la ANB se estableció a través de la DUI N° C 4431 de 05 de septiembre 2008, que se importó papel TUC NEWS y la Declaración Jurada (DDJJ) del Valor en Aduana de 04 de septiembre de 2008, la cantidad y su valor FOB en dólares y por medio del DUI N° C 4973 de 26 de septiembre de 2008, que se importó papel ártico y la Declaración Jurada del Valor en Aduana de 26 de septiembre de 2008, la cantidad y el valor FOB en dólares; toda esta documentación más la que acompañó el contribuyente, fue valorada integralmente.

Asimismo indica, que con el propósito de contar con más elementos se abrió el Acta de Acciones u Omisiones FORM-7507 "cuestionario y relevamiento de información financiera", donde inequívocamente, el contribuyente afirmó en las respuestas 13, 14 y 15 que los márgenes de utilidad "están entre 10 y 12 %" (sic), "las importaciones son mensuales comercializo papel sin dar valor agregado respaldado por factura de ventas en el mercado nacional" (sic), documento que con las advertencias finales, fue firmado, aclarando su firma y asentando su cédula de identidad tanto el contribuyente, como el fiscalizador y el testigo de actuación, sin que medie presión alguna, confiándose y enviándose a ésta acta, la calidad de prueba, tal como dispone la L. N° 2492 CTB en su art. 77-III.

Establece, que la postura jurídica referida se encuentra respaldada por la línea jurisprudencial sentada por la propia AIT, que mediante resoluciones, como la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0033/2011 de 25 de febrero, estableció que las actas extendidas por la AT en su función fiscalizadora, donde se recogen hechos, situaciones y actos del sujeto pasivo que hubieren sido verificados y comprobados, hacen prueba de los hechos recogidos en ellas. Más aún cuando el contribuyente sostiene que el acta de acciones u omisiones tienen un carácter informativo, haciendo presumir el desconocimiento de las disposiciones tributarias que regulan su actividad; aclara también, que el acta labrada después de que la Administración Tributaria le informara al contribuyente que todos los aspectos señalados en aquel documento iban a ser considerados conforme el art. 77-III de la L. N° 2492 CTB, quien después de leer su contenido firmó, aclaró su firma y sentó su número de cédula de identidad, manifestando así su conformidad, libre de cualquier vicio del consentimiento, considerándose además que todo lo manifestado en dicha acta debe ser asimilada como confesiones espontáneas, porque fueron prestadas voluntariamente, con la intención manifiesta de reconocer cuestiones de hecho y permitirse hacer uso de ellas, eximiéndole de toda prueba, al tenor del parág. II del art. 404 del Cód. Pdto. Civ., que establece; que constituirá confesión espontánea, la que se hiciere en la demanda, contestación o en cualquier otro acto del proceso y aún en ejecución de sentencia, sin interrogatorio previo, disposición legal concordante con el art. 1321 del Cód. Civ., aplicables a la materia en cumplimiento de los arts. 5-II, 77-I y 215 de la L. N° 2492 CTB.

#### Determinación sobre base cierta.

Refiere, que conforme a los antecedentes administrativos a fs. 24 cursa el Acta de recepción de documentos, presentados por el contribuyente, declaraciones juradas formularios 200 y 400, libro de ventas y compras IVA correspondientes al periodo fiscal septiembre 2008, comprobantes de pago IT de septiembre de 2008, Boleta de pago F-1000 IT del mismo periodo fiscal, además de labrarse el Acta de Acciones u Omisiones FORM-7507 "cuestionario y relevamiento de información financiera". En ese entendido, buscando realizar un correcto proceso de determinación, también obtuvieron información contenida en el GAUS -Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria- SIRAT II del SIN, "Consultas Dosificación", que goza de validez probatoria conforme disponen los arts. 77-II de la L. N° 2492 CTB y 7 del D.S. N° 27310 RCTB, desarrollándose los procedimientos de verificación de dosificación de facturas de ventas realizadas por el contribuyente, relevamiento de información y verificación de las declaraciones juradas formularios 200 y 400, verificación de los ingresos percibidos según facturas emitidas por servicios prestados, verificación de libros de ventas con facturas sujetas a débito fiscal, verificación de ventas informadas, comparación de los ingresos declarados con los ingresos determinados según fiscalización, verificación de ingresos por ventas realizadas según información de las importaciones realizadas en el periodo verificado, confrontación de los ingresos determinados según fiscalización, con el importe de ventas expuestos en las DDJJ y realizar la determinación del IVA e IT adeudados a favor del Fisco, hallándose en la Declaración Única de Importación (DUI) N° C 4431 de 5 de septiembre 2008, que se importó 980 RESMAS de PAPEL TUC NEWS en hojas de 48,8 grs., formato 77x110 y 480 RESMAS de PAPEL TUC NEWS en hojas 48,8 grs., formato 67x87 y conforme se desprende del acta de acciones u omisiones FORM-7507 cuestionario relevamiento información financiera el contribuyente declaró que el precio unitario del PAPEL TUC NEWS Formato 77x110 es de Bs. 120 la RESMA; en la DUI N° C 4973 de 26 de septiembre de 2008, que se importó 1.504 RESMAS de PAPEL BOND en hojas de 57 grs. Formato 67x87 a través del relevamiento a los precios de los productos vendidos descritos en las facturas de venta emitidas, se constató el precio unitario de Bs 213 la RESMA y en el comprendido de que el contribuyente declaró que no llevaba inventarios, kárdex, ni registros contables de los productos importados y que comercializa papel sin dar valor agregado en el mismo periodo que realiza la importación, se determinó el importe de ingresos por ventas de papel (de ambas importaciones) que alcanza a un total de Bs. 507.552.- en el periodo septiembre de la gestión 2008.

Que en lo referente al procedimiento que señala la AGIT, indica que el procedimiento que utilizó la AT para la determinación de ventas, se efectuó en mérito a la inexistencia de inventarios, kárdex y registros contables de los productos importados; estableciendo un total de ventas según fiscalización de Bs 507.552.- como ingresos por ventas del contribuyente, que cotejado con las ventas y/o servicios registrados en el Rubro C) casilla código 13 del Form. 200 de la DDJJ Original del IVA Form. 200 con No. de Orden 6186121 por Bs 3.640.- se obtuvo un importe de Bs 503.912.- considerando como ingresos no declarados en el periodo fiscal septiembre 2008, siendo estos los elementos de prueba junto a la DUI antes citada y las Actas de acciones u omisiones, que originaron los tributos omitidos del IVA e IT del periodo fiscal septiembre 2008. Por lo señalado indica, que la determinación de la base imponible de las ventas no declaradas se encuentra fundamentada técnicamente en la pág. 2 de la Vista de Cargo que sustenta la Resolución Determinativa, actos que explican que se determinaron los ingresos mediante un relevamiento de precios de las facturas de ventas del contribuyente, verificable a fs. 45 de antecedentes administrativos, tomando en cuenta el precio de venta en la Factura N° 21, emitida por el contribuyente el 18 de agosto de 2008 y Acta de Omisiones F-7507 de 28 de junio de 2012, fs. 29 de antecedentes administrativos, para el periodo sujeto a revisión, en consideración a la falta de información y documentación.

Con esa base refiere que, se demostró que la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-IVC/376/2012 de 26 de julio de 2012, que fundamenta la Resolución Determinativa, contiene una fundamentación técnica conforme a los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación y elementos de prueba para la determinación de las ventas y de la incidencia de los mismos en la determinación del IVA e IT, cumpliendo los requisitos establecidos por el art. 96 de la L. N° 2492 CTB, lo que evidencia que la Resolución Determinativa impugnada cuenta con los elementos de hecho y derecho, las especificaciones sobre la deuda tributaria referida al origen, concepto y determinación del adeudo tributario conforme determina el art. 19 del D.S. N° 27310 RCTB.

Manifiesta, que al respecto la AGIT señaló que la aplicación de la base cierta suponía contar con información no sólo sobre la importación realizada, sino sobre el momento de su transferencia, indicando que le correspondía al recurrente desvirtuar los reparos establecidos en su contra; sin embargo, el sujeto pasivo no demostró ante la AT ni ante la AIT, documentalmente lo contrario, tomando en cuenta lo dispuesto en el art. 76 de la L. N° 2492 CTB, siendo su calidad de administrado tenía la posibilidad de acreditar egreso, plan de cuentas, libros de contabilidad diario y mayor, kardex de productos importados y terminados, inventarios de productos terminados, movimiento de inventario de materia prima en proceso y terminado y contratos con proveedores que fueron solicitados por la AT, como se verifica en el contenido de las Actas de Acciones y Omisiones de antecedentes administrativos.

De lo inferido, refiere que se constató el perfeccionamiento del hecho generador al haberse efectivizado el hecho material cuantificado, conforme se evidencia de las referidas DUIs y las Actas de Acciones u Omisiones de 20 de junio de 2012, donde el contribuyente al declarar que comercializa papel sin darle valor agregado en el periodo en que realizó la importación denota su habitualidad, que en apego a la RND N° 10-0043-05 art. 2, debió ser calificada ponderando la naturaleza, cantidad o frecuencia con la cual el vendedor de bienes muebles y servicios los realice. Asimismo ese entendimiento se encuentra establecido en el art. 17 de la L. N° 2492 CTB, que considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados, en las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley y en las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable, por ende el hecho generador se perfeccionó, al haberse evidenciado la importación de papel para comercializarlo en el mercado local en el periodo que realizó la importación y perfeccionado el hecho imponible según establece el art. 4-a) de la L. N° 843, en suma al no haberse declarado ingresos por venta de papel, conforme a los arts. 2 de la RND N° 10-0043-05; 17 de la L. N° 2492 CTB; 7, 5, 4-a) de la L. N° 843; 4 y 7 del D.S. N° 21530, se determinó por concepto del IVA omitido a favor del Fisco de septiembre de la gestión 2008, en Bs 65.509.- y de conformidad a los arts. 72, 74, 75 de la L. N° 843 y 2-b) del D.S. N° 21532 se llegó a determinar un reparo correspondiente al IT en Bs 15.117.- por el mismo periodo fiscal.

En consonancia a lo expuesto, indica que no hay duda de que el procedimiento de determinación efectuado, se lo hizo sobre base cierta, porque se estableció la importación realizada (papel TUC NEWS en hojas de 48.8 grs., formatos 77x110 y 67x87 y papel bond ártico en el mes de septiembre de 2008), el momento de su transferencia (en el mes de septiembre de 2008), la cuantía de esa transacción (Bs. 145 por RESMA de Papel TUC NEWS formato 77x110, Bs. 120.- por RESMA de papel TUC NEWS Formato 67x87 y Bs. 213 la RESMA de papel bond ártico), tomándose en cuenta todos los documentos, informaciones, datos y pruebas que la AT obtuvo sobre los hechos generadores, permitiéndoles demostrar la realización de los hechos generadores y su cuantía, evidenciando y los resultados de la determinación.

Respecto al valor del procedimiento de determinación.

Señala que la resolución determinativa no es un acto administrativo independiente y que por sí mismo equivalga a todo el procedimiento determinativo, sino que es el resultado de un conjunto de actos vinculados dialécticamente unos con otros, dirigidos a comprobar y valorar los diversos elementos constitutivos del hecho imponible (presupuesto material, personal, base imponible) con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente, por ende, se debe considerar todo lo obrado en el procedimiento determinativo y no solamente la resolución determinativa como un documento independiente y pretender resolver este caso verificando aspectos formales de dicho acto administrativo.

I.3. Petitorio de la demanda.

Concluye, solicitando se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0699/2013 de 3 de junio, manteniendo subsistente la R.D. N° 00658/2012 de 19 de noviembre.

II. Contestación a la demanda.

II.1. Antecedentes de hecho y fundamentos de la contestación.

Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

Indica, que el contribuyente expresó en su recurso jerárquico y alegatos, que la Resolución Determinativa impugnada se realizó sin el debido respaldo técnico ni legal, puesto que no se consideró que la configuración del hecho imponible del IVA según los arts. 4-a) de la L. N° 843 y 2 del D.S. N° 21532, se perfecciona en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, no existiendo evidencia documentada de una reventa, incumpléndose con la fundamentación de hecho y derecho, lo que constituye un vicio de nulidad.

En ese contexto, refiere que la AIT respecto a los vicios denunciados sobre el incumplimiento de requisitos, de la revisión de la Vista de Cargo N° 376/2012, observó que si bien la misma expone los requisitos esenciales previstos en el art. 18 del D.S. N° 27310 RCTB, la citada vista de cargo presentó imprecisiones respecto al origen del precio unitario utilizado para obtener el total de ingresos del periodo septiembre 2008, a partir de los papeles de trabajo elaborados por el SIN, consecuentemente se tiene que el establecimiento del referido precio unitario emerge de declaraciones efectuadas por el sujeto pasivo y recogidas por el SIN en el Acta de Acciones u Omisiones y ventas realizadas en el periodo anterior al verificado (agosto 2008).

Asimismo manifiesta, que la vista de cargo indica "...multiplicado por el precio unitario informado por el contribuyente en Acta de Acciones u Omisiones F-7507 de 28 de junio de 2012 declaró Bs 120.- para el papel TUC NEWS formato 67x87 y Bs145.- para papel TUC NEWS formato 77x100 ... y la Declaración Única de Importación DUI N° 20085521C4973 de fecha 26/09/2008 importó 1504 resmas de PAPEL BOND EN HOJAS 57 GRAMOS FORMATO 67x87 cm, multiplicado por el precio unitario por resma descrito en las facturas de ventas para el periodo septiembre/2008 es de Bs 123.- por resma", situación que denota que el SIN estableció el precio de venta unitario de la mercadería importada en base a la información originada en el periodo anterior al observado y proporcionado por el sujeto pasivo en el Acta de Acciones u Omisiones.

Por otra parte afirma, que la AGIT evidenció que la AT a momento de efectuar la liquidación preliminar de la deuda tributaria, no consideró toda la documentación e información disponible respecto del producto importado que es Papel ártico en hojas 55 grs. Formato 67x87 cm (de acuerdo a DUI C-4973), sino más bien, conforme se expone en los papeles de trabajo, se utilizó el precio del producto papel bond en hojas 57 grs. Formato 67x87 cm., que difiere del producto importado, consiguientemente, se advirtió que en inicio la vista de cargo no expone de forma clara que facturas consideró a efectos de determinar el precio de venta y adicionalmente consideró precios emergentes de periodos posteriores al de la verificación; asimismo, la Resolución Determinativa no señala los elementos o fundamentos respecto de los cuales el SIN estableció los ingresos no declarados.

Indica, que resultando evidente que la RD emitida sobre la liquidación preliminar de la deuda tributaria contemplada en la vista de cargo, no contiene los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la AT: de igual forma, la AGIT observó que las especificaciones de la deuda tributaria fueron afectadas por la inadecuada liquidación preliminar de la deuda tributaria expuesta en la Vista de Cargo, encontrándose ambos actos viciados de nulidad conforme las previsiones de los arts. 96-III y 99-II de la L. N° 2492 CTB; en consecuencia la AGIT se pronunció por anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo inclusive.

## II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN.

## III. Antecedentes administrativos y procesales.

El 3 de mayo de 2012, la AT notificó personalmente al contribuyente, con la Orden de Verificación N° 0011OVE01313-Formulario 7531, modalidad "Verificación específica Débito IVA y su efecto en el IT" periodo fiscal septiembre 2008; asimismo, mediante Formulario 4003- Requerimiento N° 001115255; requirió al contribuyente la presentación de la documentación detallada en el mismo; por otro lado, mediante Auto Administrativo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/AA/196/2012 de 14 de junio de 2012, procedió a la anulación de la diligencia de notificación de la Orden de Verificación señalada.

El 15 de junio de 2012, nuevamente la AT notificó personalmente al contribuyente, con la Orden de Verificación N° 0011OVE01313-Formulario 7531, modalidad "Verificación Específica Débito IVA y su efecto en el IT" de 14 de junio de 2012, con el objeto de efectuar la verificación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada, concerniente al periodo fiscal septiembre 2008; requiriendo al contribuyente la presentación de la documentación detallada en el Formulario 4003 Requerimiento N° 00111648.

El 20 de junio de 2012, mediante Acta de Recepción de Documentos, se verifica que el contribuyente procedió a la entrega de documentación requerida mediante Formulario 4003 Requerimiento No. 00111648; en la misma fecha se emitió las Actas de Acciones u Omisiones -Form-7507; asimismo, el 26 de junio de 2012, se emitieron las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00042319 y 00042320, por incumplir con la presentación de la documentación solicitada mediante Formulario 4003 Requerimiento N° 00111648, que aplican la multa de 1.500 UFV, conforme el num. 4-1 de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 y por falta de habilitación de otros libros contables (mayores, diarios, etc.) de acuerdo a norma específica, aplicando la sanción de 500 UFV, según el num. 3-3 de la citada RND; seguidamente el 28 de junio de 2012, la AT emitió el Acta por Acciones u Omisiones en el que efectúa un cuestionario relativo a las importaciones realizadas por el contribuyente.

El 26 de julio de 2012, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/2319/2012 el cual establece que, como resultado de la verificación efectuada determinó impuesto omitido de Bs. 65.509.- por el IVA; Bs. 15.117.- por el IT originados en ingresos no declarados y 2.000 UFV correspondientes a Incumplimiento de Deberes Formales, los cuales generaron una deuda tributaria de Bs. 242.163 equivalente a 136.979 UFV; recomendando finalmente la emisión de la Vista de Cargo correspondiente.

El 28 de agosto de 2012, la AT notificó personalmente al contribuyente con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/376/2012 de 26 de julio, que estableció una deuda tributaria sobre base cierta de 136.979 UFV equivalente a Bs 242.163.- por concepto de impuesto omitido, intereses, sanción preliminar de la conducta y multas por incumplimiento de deberes formales.

El 4 de diciembre de 2012, la AT notificó al apoderado legal del contribuyente con la R.D. N° 00658/2012 de 19 de noviembre, que resolvió determinar de oficio sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente Antonio René Bernal Tipo, que ascienden a un total de 141.816 UFV equivalente a Bs 254.144.

Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT-La Paz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0203/2013 de 18 de marzo, misma que confirmó la R.D. N° 00658/2012 de 19 de noviembre.

Ante éste hecho; el contribuyente interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0699/2013 de 03 de junio, pronunciada por la AGIT, que resolvió anular la Resolución ARIT-LPZ/RA 0203/2013 de 18 de marzo; con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/376/2012 de 26 de julio, a fin de que la Administración Tributaria exponga de forma precisa el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA y el

IT; sea conforme establece el inc. c) del art. 212-I de la L. N° 3092 Complementario al CTB; dicha resolución dio origen a la presente demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN.

#### IV. De la problemática planteada.

Que, así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Si la R.D. N° 658/2012 fue emitida cumpliendo los requisitos establecidos en los arts. 99 de la L. N° 2492 CTB, 19 del DS 27310 RCTB y 18 c) última parte de las RND 10-0037-07, por lo que la deuda tributaria fue calculada de acuerdo al art. 47 de la citada Ley, señalándose con claridad lo acontecido en el proceso de verificación, los motivos por los que se determinaron adeudos tributarios a favor del fisco y la normativa jurídica en la que se funda.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la Administración Tributaria presuntamente incurridos por la AGIT en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

V.1. Que para determinar si la R.D., ha sido emitida en el marco que señala la ley, es necesario revisar si la Vista de Cargo y Resolución Determinativa cumplen con los requisitos señalados en la L. N° 2492 CTB en sus arts. 96-I y III, y 99-II, que establecen que la Vista de Cargo contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamentan la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la AT o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación; además fijará la base imponible, sobre base cierta o base presunta, según corresponda y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado. Igualmente, establecen que la resolución determinativa deberá contener como requisitos mínimos: Lugar y fecha, nombre o razón social del Sujeto Pasivo, específicamente sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, calificación de la conducta y la sanción en caso de contravenciones, así como la firma y nombre de la autoridad competente.

Asimismo, el D.S. N° 27310 RCTB, es sus arts. 18 y 19 dispone; que la Vista de Cargo deberá consignar los siguientes requisitos: Número de la vista de cargo; Fecha; Nombre o razón social del sujeto pasivo; Número de registro tributario; Indicación del tributo (s), periodo (s) fiscal (es); Liquidación previa de la deuda tributaria; Acto u Omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias y requerimiento a la presentación de descargos; Firma, nombre y cargo de la autoridad competente; asimismo, la resolución determinativa debe consignar los requisitos mínimos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492 CTB y aclara que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo al art. 47 de la citada ley.

Por otro lado, en cuanto a la anulabilidad de los actos, los parág. I y II del art. 36 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), aplicable supletoriamente por mandato de los arts. 74-I de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano y 201 de la L. N° 3092 Complementario al Código Tributario Boliviano, señalan que serán anulables los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, y no obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

De lo inferido, conforme se tiene de la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GDLP/DF/FV-IVC/376/2012, se observó que si bien la misma expone los requisitos esenciales previstos en el art. 18 del DS N° 27310 RCTB, también presenta imprecisiones respecto al origen del precio unitario utilizado para obtener el total de ingresos del periodo septiembre 2008, a partir de los papeles de trabajo (Relevamiento de información de los productos importados, determinación de ingresos por venta de papel, lista de precios unitarios referenciales según facturas de ventas); consecuentemente, se tiene que el establecimiento del señalado precio unitario emerge de las declaraciones efectuadas por el sujeto pasivo y recogidas por la AT en acta de acciones u omisiones y ventas realizadas en el periodo anterior al verificado (agosto 2008); asimismo, se advierte de la revisión de la vista de cargo señala: "...multiplicado por el precio unitario informado por el contribuyente en Acta de Acciones u Omisiones F-7507 de 28 de junio de 2012 declaro Bs120.- para el papel TUC NEWS formato 67x87 y Bs145.- para papel TUC NEWS formato 77x100... y la Declaración Única de Importación DUI N°2008521C4973 de fecha 26/09/2008 importó 1504 resmas de papel bond en hojas 57 gramos formato 67x87 cm., multiplicado por el precio unitario por resma descrito en las facturas de venta para el periodo septiembre 2008 es de Bs.213" situación que revela que la AT estableció el precio de venta unitario de la mercadería importada en base a la información originada en el periodo anterior al observado y proporcionado por el sujeto pasivo en Acta de Acciones u Omisiones.

Asimismo, se tiene que en la Vista de Cargo, se observó que la AT a momento de efectuar la liquidación preliminar de la deuda tributaria, no consideró toda la documentación e información disponible respecto del producto importado consistente en Papel Ártico en hojas 55 grs. Formato 67x87 (de acuerdo a DUI C-4973), sino más bien, conforme se expone en los papeles de trabajo, se utilizó el precio del producto Papel Bond en Hojas 57 grs. Formato 67x87, que difiere del producto importado; por otra parte de la revisión de la Resolución Determinativa se advierte que la misma no señala cual fue el procedimiento aplicado para la determinación de ingresos por parte de la AT, ni mucho menos cual la documentación de sustento por el que se determinó ingresos no declarados, manifestando únicamente que los impuestos al IVA e IT se originaron por venta de papel; consiguientemente, se advierte que en inicio la Vista de Cargo no expuso de forma clara qué

facturas consideró a efectos de determinar el precio de venta y adicionalmente consideró precios emergentes de periodos posteriores al de la fiscalización; y la resolución determinativa no señala los elementos o fundamentos respecto de los cuales la AT estableció los ingresos no declarados.

De lo manifestado, se advierte que la Resolución Determinativa emitida sobre la base de la liquidación preliminar de la deuda tributaria contemplada en la vista de cargo, no contiene los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la AT; de igual forma, se observa que las especificaciones de la deuda tributaria, han sido afectadas por la inadecuada liquidación preliminar de la deuda tributaria expuesta en la Vista de Cargo, por lo que ambos actos se encuentran viciados de nulidad conforme las previsiones de los arts. 96-III y 99-II de la L. N° 2492 CTB; en ese entendido, corresponde anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo inclusive.

En ese entendido, la AGIT adecuadamente determinó que al evidenciarse la imprecisión del origen del precio unitario de venta expuesto en la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/376/2012, vicio que fue ratificado en la R.D. N° 00656/2012, por lo que vio la necesidad de sanear el procedimiento disponiendo la anulación de obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/376/2012, a fin de que la ATa exponga de forma precisa el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA y el IT, del producto importado en el periodo fiscal septiembre de 2008.

#### V.1. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la AT en atención a que no se expuso de forma precisa el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA e IT, y en consecuencia el acto no cumplió con los requisitos que exige la normativa señalada precedentemente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 25 de obrados, interpuesta por la Gerencia Distrital de La Paz del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0699/2013 de 03 de junio, emitida por la AGIT.

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

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Dr. Jorge Isaac von Borries Mendez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de enero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



19

**Empresa Metalúrgica VINTO c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso administrativo**  
**Distrito: Oruro**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: Las demandas contencioso-administrativas de fs. 55 a 58 vta., y 159 a 169 vta., acumulado el exp. 511/2012 al exp. 488/2012 por A.S. N° 477/2013 de 20 de noviembre, debido a que en ambos casos se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2012 de 28 de mayo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); las admisión de demanda de fs. 60 y 73, las contestaciones de fs. 80 a 82 y 308 a 312; memoriales de réplica de fs. 87-88 vta. y 315 a 316, dúplica de fs. 93 y vta. y 321 y vta.; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda presentada por la Gerencia Distrital Oruro del SIN.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital Oruro a través de su representante Fedor Sifrido Ordoñez Rocha, señala que; dentro del plazo previsto por ley, en apoyo del art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., aplicables en materia tributaria por el art. 74-2 del Cód. Trib. Boliviano L. N° 2492; apersonándose fundamentó su demanda contencioso administrativa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2012 de 28 de mayo, pronunciada por la AGIT, pidiendo se confirme la R.A. CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11 de 12 de octubre de 2011.

Señala que, en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 del Cód. Trib., la administración tributaria procedió a la verificación externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), relativo al IVA, en virtud de la solicitud de devolución impositiva Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE) N° 4032614047, correspondiente al periodo fiscal septiembre de 2009. Al efecto indica, que con la Orden de Verificación Externa 00100VE00102, se notificó al contribuyente EMV, requiriéndosele al mismo tiempo presentar documentación mediante Formulario F. 4003 N° 104626.

Como resultado de esa actividad, refiere que el 11 de octubre de 2011, se emitió el Informe CITE: SIN/GDO/DF/VE/INF/167/2011, que dio lugar a la R.A. CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11, disponiendo la extensión del Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM) por Bs 6.803.841.- a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA del periodo fiscal septiembre 2009; que impugnado por el contribuyente, el proceso concluyó con la resolución objeto de la acción contencioso-administrativa, al haber la AGIT, revocado parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0044/2012 de 20 de enero, que determinaba la revocatoria parcial de la resolución de la administración tributaria.

### I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta, que se identificó agravios en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0337/2012; que del análisis, valoración y antecedentes de la resolución recurrida, por el que se revocó parcialmente la ARITLPZ/RA 0044/2012 de 20 de enero, se tiene la siguiente descripción de agravios: Establece como fundamentos centrales de la AGIT para revocar parcialmente la R.A. CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11 de 12 de octubre.

#### Inexistencia de una correcta aplicación y comprensión de la ley.

- Sobre gastos de realización; dice: La administración tributaria verificó la documentación presentada por el contribuyente y evidenció en la documentación gastos de pólizas de exportación, facturas comerciales del exportador, Manifiestos Internacionales de Carga (MIC/DTA) y certificados de salida de la EMV, donde no se encuentran claramente establecidos los gastos de realización, lo que motivó la aplicación de la presunción del 45% sobre el valor oficial de cotización establecida por el art. 10 del D.S. N° 25465, que establece el IVA, debido a que se observó que las facturas comerciales detallan dichos gastos únicamente hasta la frontera y no reflejan la totalidad de los gastos consignados en las condiciones de entrega.

Asimismo indica que la norma legal citada, es expresa al establecer la presunción del 45%, cuando estos gastos de realización no estén debidamente respaldados por las condiciones contractuales, sobre esta base la administración tributaria reglamentó las solicitudes de devolución impositiva mediante la R.N.D. N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que en su art. 5, señala que; es obligatoria la presentación de: a) La declaración de exportación; b) factura comercial del exportador; c) certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero; d) póliza de importación; e) formulario de declaración jurada del IVA; y f) que el sector minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal; es decir, que debieron presentarse los documentos que respalden las condiciones contratadas, conteniendo toda la información relativa a los gastos de realización, lo cual según el demandante no fue cumplido por el contribuyente, por lo que determinó, que al estar mal determinados los importes y no ser claro los gastos de realización, en aplicación de la norma citada considera correcta la aplicación de la presunción del 45% por los gastos de realización de la EMV, en el sentido de que los gastos de realización serán estimados y comprenden a los gastos efectuados desde la frontera hasta el lugar de entrega del comprador y de acuerdo a contrato.

Consiguientemente, la autoridad demandada omitió efectuar la consideración acerca de la aplicación de la ley y la normativa reglamentaria, resultando evidente la incorrecta comprensión de las normas contenidas en los arts. 4 y 11 de la L. N° 843, 12 de la L. N° 1489 modificada por L. N° 1963 y art. 3 del D.S. N° 25465, argumento que la AGIT respalda para incrementar el importe de los gastos de realización, porque la administración tributaria no habría efectuado una correcta revisión, por esta razón impetra revocar la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0337/2012 y confirmar la R.A. CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11 de 12 de octubre.

### I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda y se confirme la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00839-11 de 12 de octubre, emitida por la administración tributaria, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

### II. Contestación a la demanda presentada por la administración tributaria.

II.1. La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 6 de diciembre de 2012, que cursa de fs. 80 al 82 vta., y señaló lo siguiente:

Que, el procedimiento de devolución de impuestos al Sector Minero Metalúrgico, se encuentra regulado por los arts. 10 del D.S. N° 25465 y 5 de la R.N.D. N° 10-0004-03, que en ese entendido para la devolución de impuestos es necesario el respaldo de los gastos de realización mediante la presentación de documentos con las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

En ese entendido señala que se evidenció que las facturas de exportación 308 y 309, 310, 311, 319, 320, 321, 316 y 322, cuentan con la documentación de respaldo como ser: Manifiestos Internacionales de Carga/Declaración de Tránsito Aduanero (MIC/DTA), que especifican el peso de la mercadería transportada, notas fiscales de las empresas de transporte nacional e internacional, comprobantes contables, y medios

de pago que respaldan la transacción, por lo que correspondía su consideración como gastos de realización, o sea, calculando los gastos incurridos por la totalidad del flete conforme a lo previsto en la Primera parte del art. 10 del D.S. N° 25465.

Concluye refiriendo, que la demanda carece de sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución del Recurso Jerárquico.

## II.2. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0337/2012, impugnada en el proceso.

## III. Contenido de la demanda presentada por la Empresa Metalúrgica Vinto.

### III.1 Antecedentes de Hecho de la Demanda.

La EMV, representada legalmente por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, apersonándose por memorial de fs. 159 a 169 vta., señala que, el 14 de octubre de 2011, fue notificado con la R.A. CEDEIM N° 23-00839-11, que establece a su favor la devolución impositiva de la suma Bs 6.803.841 por el WA por el periodo fiscal septiembre 2009, de un monto solicitado de Bs 10.044.591, reducción que considera no corresponder por las siguientes razones: 1) Se aplicó erróneamente el 45% dispuesto por el art. 10 del D.S. N° 25465. 2) Se aplicó erróneamente la L. N° 3249, el D.S. N° 28656 y la R.N.D. N° 010.00012.06. 3) Erróneamente se hizo un descuento, porque supuestamente no se demostró el pago del 87% de las facturas 345, 346, 347, 348 emitidas por la Empresa Minera Huanuni, 1206 emitida por Compañía Minera Colquiri, facturas 212, 213, 214, 216, 217 emitidas por MM Boliviana, cuando en los hechos afirma haber pagado el 87% de las mismas, sin embargo el SIN realizó reducciones dentro de las sumas pagadas.

Dicha resolución ameritó que la EMV planteó recurso de alzada, ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), emitiéndose la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0044/2012 de 20 de enero, que revocó parcialmente la Resolución impugnada, dejando sin efecto el reparo de Bs 3.240.750.- (conformado por Bs 1.534.960.- por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver; Bs 4.938 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV's), declarándose como importe sujeto a devolución la suma de Bs 3.2340.750.- más Bs 6.803.841.- sumando un total de Bs 10.044.591.- el periodo fiscal septiembre 2009.

Ante ese hecho, la Gerencia Distrital Oruro del SIN impugnó la referida Resolución y a través de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0336/2012 de 28 de mayo, se revocó parcialmente la resolución de alzada disponiendo en lo referente a los gastos de realización, considerar la base de Bs 10.044.591.- sujeta a devolución, conforme a los fundamentos y respaldos de las condiciones contratadas de los importes consignados como gastos de realización, asimismo, revocó los puntos referidos a las depuraciones del crédito fiscal observado, manteniendo firme y subsistente la depuración del crédito fiscal de Bs 4.938 por facturas sujetas al beneficio tasa cero, así como la depuración parcial por medios fehacientes de pago por el importe total Bs 1.532.478.- correspondiente a las facturas 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214 216 y 217, como no sujeto a devolución, resultando el importe sujeto a devolución de Bs 8.507.175.- correspondiente al periodo fiscal septiembre de 2009.

### III.2. Fundamentos de la demanda.

La Empresa demandante, luego de transcribir en extenso los fundamentos técnico-jurídicos de la Resolución AGIT-RJ 0337/2012 de 28 de mayo, con relación a gastos de realización en sus puntos i, ii, vii, x, xiv, xv, xvi, xviii y mostrar cuadros al respecto, de igual forma, transcribir los fundamentos de la precitada resolución con relación a facturas observadas por medios fehacientes de pago, refiere que si bien es cierto que revisados los medios de pago no respaldan el total de la compra, eso implica que las transacciones no se hubieran efectuado o que se realizaron parcialmente; asimismo indica que no se tomó en cuenta que los proveedores declararon el débito fiscal de las facturas observadas en el periodo respectivo, hecho evidenciado en las verificaciones cruzadas efectuadas, lo que implica que generaron crédito fiscal para el comprador, por lo que debe reconocer el total del crédito fiscal que generan las facturas 212, 213, 214, 216, 217.

#### III.2.1 Gastos de realización.

Hace constar, que la resolución impugnada respecto a los gastos de realización no efectuó ningún descuento por aplicación del art. 10 del D.S. N° 25465 y lo considera coherente con la parte resolutive, decisión favorable a la EMV; aclarando que la Factura Comercial de Exportación 318, emitida a ELMET S.A. DE CV observada en el punto xiv, si tiene contrato y corresponde al contrato VEX-01/09 adjuntado en fotocopia legalizada.

Asimismo aclaró, la observación realizada en el punto xv sobre Gastos de Realización sobre las Facturas de Exportación 306 y 307 emitidas el 1 de septiembre de 2009 a nombre de CHINA MINMETALS NON FERROUS METALS CO. LTD., se aclaró que dichas facturas están respaldadas por la Adenda del contrato VEX-10/07, adjunto en copia legalizada.

#### III.2.2. Indebida confirmación de depuración de notas fiscales de transporte.

##### i. Supeditación de régimen de tasa cero a cumplimiento de requisitos previsto en el art. 3 del D.S. N° 28656 de 25 de marzo de 2006.

Refiere que no correspondía que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2012 revoque parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0044/2011, en la parte referida a las facturas de transporte sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA, en razón a que la administración tributaria y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2012 vulneran la normativa legal vigente correspondiente al reconocimiento del 13% del IVA, prevista en el art. 8-a), 11 de la L. N° 843, art. 24-3 del D.S. N° 25465 de 23 de octubre de 1999, por cuanto el servicio de transporte de las facturas observadas por el SIN también tienen el crédito correspondiente al IVA, pues la L. N° 3249 estaba sujeta al cumplimiento de los requisitos del art. 3 del D.S. N° 28656 y que las empresas que no cumplían esos requisitos se mantuvieron en el régimen general, que es el caso de las empresas que emitieron las facturas observadas.



Consecuentemente, emitieron notas fiscales con derecho a crédito fiscal, facturas de las cuales realizaron la declaración jurada y pago de IVA al SIN, en el periodo respectivo, hecho que la propia administración tributaria evidenció en las verificaciones cruzadas efectuadas, lo que implica que generaron crédito fiscal para la EMV, consecuentemente considera que no corresponde que hayan sido observadas, por lo que demanda la devolución del crédito fiscal de Bs 4.938 indebidamente reducido.

Asimismo, refiere que no corresponde la observación de las facturas antes citadas, en razón de que no se cumplió la R.N.D. 10-0012-06 de 19 de abril de 2006, que establece el procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativos para la aplicación del régimen IVA tasa cero en el IVA, a cuyo efecto, en su art. 5-II, III y V estipula que una vez realizadas las adecuaciones señaladas en los artículos anteriores, los sujetos pasivos o terceros responsables estarán habilitados para dosificar facturas sin derecho a crédito fiscal, las cuales deberán consignar claramente la leyenda "Sin derecho a crédito fiscal IVA", y podrán ser emitidas para respaldar los servicios de transporte internacional de carga por carretera. Por lo que solicita la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2012, consiguientemente se disponga la devolución del crédito fiscal indebidamente reducido de Bs 4.938.

### III.2.3. Medios fehacientes de pago.

#### i. Incorrecta ratificación de crédito fiscal depurado.

Señala que la AGIT expresa que el crédito fiscal observado asciende a Bs 2.482.- por lo cual manifiesta que corresponde revocar la resolución dealzada por los importes señalados, aseveraciones que considera que no responden a la verdad, por cuanto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2012 establece que en el proceso de verificación la EMV ha presentado reportes "Determinación de Importes Facturados Nos. 345, 346, 347, 348 emitidas por la COMIBOL, 1206, emitida por la Compañía Minera Colquiri, y 212, 23, 214, 216 y 217 emitida por Minera Metalúrgica Boliviana de Luigi María Orgero Aldunate en el que expone el registro detallado de los Lotes que corresponden a los importes facturados y sus medios fehacientes de pago, mismos que evidencian que la EMV ha pagado y demostrado con medios fehacientes de pago el 87% de los importes de las facturas aludidas, consiguientemente, el crédito fiscal observado por ellas, no ascienden a la suma de Bs 1.532.478.

Que el descuento incorrecto dentro del 87% de lo efectivamente pagado y demostrado que asciende a un total de Bs 286.568,78; están disgregados factura por factura, depuraciones o descuentos incorrectos que son devueltos por una incorrecta valoración del medio fehaciente de prueba de las retenciones por concepto de regalía minera.

#### ii. Retención por concepto de regalía minera.

Manifiesta que con respecto a la retención efectuada por EMV a los proveedores de concentrados de estaño por concepto de regalía minera, que registran un total de \$us 5.137.52.- (245); de \$us. 100.158.18.- (Fac. 246); de \$us. 160.722.92.- (Fac. 247-248); de \$us. 53.453.72.- y \$us. 73.145.54.- (11206); de \$us. 2.669.65.- (Fac. 212); de \$us. 2.631.31.- (Fac. 213); de \$us. 1.077.82.- (Fac. 214); de \$us. 2.624.07.- (Fac. 216) y de \$us. 2.851.31.- (Fac. 217) conforme a las liquidaciones adjuntas por los concentrados de estaño, están respaldadas precisamente con las liquidaciones adjuntas por los concentrados de estaño que se constituyen en medios fehacientes de pago, por lo que no correspondía respaldarlas con formularios que acredite la retención señalada y empoce respectivo a la entidad recaudadora como un medio fehaciente de pago, menos adjuntando la resolución administrativa emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia que acredite esta condición al momento de exportar.

Asimismo la aplicación de una norma, en este caso el art. 1 de la L. N° 3787 que sustituye el Título VIII del Lib. Primero de la L. N° 1777 de 17 de marzo de 1997, no amerita adjuntarla para que se la tome en cuenta, en razón de que por el procedimiento de su publicación y/o promulgación son de conocimiento general de la población, más aun de una entidad del estado como es el SIN, en ese entendido del importe total facturado la administración tributaria debió descontar la parte correspondiente a la regalía minera, tal como se refleja en las liquidaciones presentadas por la EMV, donde el valor neto de la compra se disminuye la regalía minera por los lotes de mineral.

Asimismo refiere que adjunta libro de regalías de compras - control regalía minera en el que con relación a la COMIBOL registra un total de \$us. 311.334.24.- que al tipo cambio 6.97 da como resultado Bs 2.170.000 que coincide con el monto pagado del Form. 3009, en el cual se aclara no solo las regalías de COMIBOL sino de algunas cooperativas que también están registradas en el mismo código emitido por el SIN.

Así también con relación a la Compañía Minera Colquiri registra un total de \$us. 61.932.19 que al tipo de cambio 6.97 da como resultado Bs 431.667.- que coincide con el monto pagado del Form. 3009, y finalmente los formularios, y finalmente los formularios a Minera Metalúrgica Bolivia, mismos que respaldan la retención y el empoce de Regalía Minera de las facturas observadas, libro y formularios que están suscritos por el Lic. Félix Chambi Jefe de Compras de la EMV y Carlos Roque Pinto Responsable de Impuestos de la Empresa, Form. 3009 que además es una certificación de la declaración jurada, conforme señala en la parte superior del mismo.

En consecuencia considera que no corresponde las observaciones efectuadas por la administración tributaria ratificada por la resolución de recurso jerárquico.

iii. Bajo el título de fundamentos técnicos respaldados por la resolución de recurso dealzada ARIT. LPZ/RA0044/2012, señala que, con relación a las facturas 345, 346, 347 y 348 emitidas por la COMIBOL, 1206, emitida por Compañía Minera Colquiri y 212, 213, 215, 216, y 217 emitida por Minera Metalúrgica Boliviana de Luigi María Orgero Aldunate, hace suyos los fundamentos del Recurso ARIT. LPZ/RA0044/2012 de 20 de enero, transcribiendo los fundamentos en cuanto a medios fehacientes de pago, por ello indica que no se tomó en cuenta que los proveedores declararon el débito fiscal de las facturas observadas en el periodo respectivo, hecho verificado por la administración tributaria en la verificación cruzada que efectuó, lo que implica que generaron crédito fiscal para el comprador, en el caso para la EMV, concluyendo que corresponde dejar sin efecto el reparo de Bs 1.534.960.

### II.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, revocando la Resolución AGIT-RJ 0337/2012, en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 0035/2012, que revoca parcialmente la R.A. CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11 de 12 de octubre de 2011.

### III. Contestación a la demanda presentada por EMV.

III.1. La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 16 de septiembre de 2012, que cursa de fs. 308 al 314 vta., y señaló lo siguiente:

Señala que con relación a las facturas de exportación Nos. 306 y 307 emitidas el 1 de septiembre de 2009 a nombre de China Minmetals Non Ferrous Metals, que señala como respaldo el contrato VEX-10/07 suscrito el 21 de septiembre de 2007 cuya cláusula cuarta, señala que el contrato entrará en vigencia en cuanto ambas partes empiecen su ejecución, el término del contrato será de un año, comenzando en el mes del primer embarque que haya sido efectuado; por consiguiente no se tiene certeza si el citado contrato respalda los gastos de realización de las facturas de exportación Nos. 306 y 307, considerando que a partir de la firma del contrato y la emisión de las citadas facturas transcurrieron casi dos años y se desconoce cuándo empezó su primer embarque a fin de realizar el cómputo del plazo de un año en el contrato, correspondiendo la deducción del 45% por gastos de realización de conformidad al art. 10 del D.S. N° 25465.

III.2. Con respecto a las Facturas Nos. 512, 513, 517, 525, 526 y 527 emitidas por la Coop. Transporte "San Cristóbal Oruro Ltda."; la Factura N° 1406 emitida por la Empresa Internacional Transporte Terrestre del Mar Chura S.R.L.; 621 y 622 de la Cooperativa de Transporte Nacional e Internacional Mejillones Ltda., corresponden al transporte de estaño metálico en lingote desde Oruro hasta Arica-Chile, es decir, que el servicio de transporte descrito se enmarca en la definición dispuesta en el inc. b) del art. 2 del D.S. N° 28656, pues si bien el servicio de transporte se inicia en Bolivia su destino final en Arica-Chile; en este entendido, el servicio prestado por las empresas de transporte estaban sujetas a lo dispuesto en la L. N° 3249 régimen tasa cero.

Respecto a que supuestamente no se cumplió la R.N.D. N° 10-0012-06, corresponde que debe considerarse que los servicios de transporte internacional se encuentran alcanzados por el régimen tasa cero; por tanto, no se encuentran gravados por el IVA, siendo que dicho impuesto deberá pagarse únicamente cuando el proveedor preste servicios de transporte al interior del territorio nacional.

III.3. Señala que las facturas 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216 y 217, respecto a la columna "RM" que correspondería a las retenciones efectuadas por EMV al proveedor por concepto de Regalía Minera, la misma registra un total de \$us. 340.153.61 conforme a las liquidaciones adjuntas por los concentrados de estaño, no obstante que estas operaciones no fueron respaldadas con los formularios oficiales que acredite la retención señalada y empoce respectivo a la entidad recaudadora como un medio fehaciente de pago. Asimismo, adjunto a los antecedentes la resolución administrativa emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia que acredite esta condición al momento de exportar, aspectos señalados en el art. 21 del D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, que dispuso que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales están obligadas a la retención y empoce de la Regalía Minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el 15 del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención.

Concluye refiriendo, que la demanda carece de sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución del recurso jerárquico.

### III.2. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0337/2012, impugnada en el proceso.

### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

IV.1. El 2 de junio de 2011, la administración tributaria notificó personalmente a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación - CEDEIM N° 00100VE00102, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido del periodo septiembre 2009, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM; asimismo, notificó el Requerimiento F:4003 N° 104626, en el cual solicitó la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA e IT, libros de ventas y compras, notas fiscales de respaldo del débito y crédito fiscal, comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, estados financieros y dictamen de auditoría de la gestión 2009, libros de contabilidad (diario, mayor), kardex, inventarios, registro único de exportador RUE, registro de FUNDEMPRESA, facturas comerciales de exportación, formularios de solicitud de CEDEIM, Declaraciones Únicas de Exportación DUE's,

Documentos de respaldo a las exportaciones, medios fehacientes de pago de las facturas mayores a 50.000 UFV's, Contratos suscritos con sus clientes.

El 9 de junio de 2011, la Empresa Metalúrgica Vinto, según Acta de Entrega y Devolución de Documentos N° 03832, entregó a la administración tributaria las declaraciones juradas Forms. 210 y 400 del periodo septiembre 2009, libro de ventas y Compras IVA, facturas de ventas, facturas de compras, estados financieros de la gestión 2009, comprobantes de ingreso y egreso, registro único de exportador vigente, libros de contabilidad, facturas comerciales de exportación, formularios de solicitud Cedeims, declaraciones únicas de exportación más documentación respaldatoria, contratos, inventarios y medios fehacientes de pago.

El 11 de octubre de 2011, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDO/DFNE/INF/167/2011, en el que respecto a los gastos de realización presume que estos son del 45% como establece el art. 10 del D.S. N° 25465 debido a que las facturas de exportación no

coinciden con los respaldos presentados por el contribuyente y las condiciones de entrega no coinciden entre la DUE, las facturas de exportación y las condiciones contratadas por el importador.

Asimismo, refiere que realizó el cruce de facturas de los principales proveedores y su vinculación con la actividad exportadora, alcance que abarcó por el 99.74 % del total de las compras del periodo verificado, observando el crédito fiscal de Bs 4.938 por facturas emitidas por transporte internacional que está incorporado al régimen tasa cero (512, 513, 517, 525, 526, 527, 1406, 621 y 622); también observa el importe de Bs 1.534.960.- por facturas sobre las cuales no demostró los medios fehacientes de pago (345,346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216, 217). Concluye que el importe sujeto a devolución alcanza a Bs 6.803.841.- por IVA del periodo septiembre 2009 y el crédito fiscal total observado a Bs 1.539.898.

El 14 de octubre de 2011, la administración tributaria notificó personalmente a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la R.A. CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11, de 12 de octubre de 2011, que establece como importe sujeto a devolución del periodo septiembre 2009 la suma de Bs 6.803.841.- y como importe no sujeto a devolución la suma de Bs 1.539.898; producto de la depuración de crédito fiscal.

Ante la notificación con la resolución administrativa citada, el contribuyente EMV interpuso recurso de alzada ante la ARIT La Paz, quien resolvió mediante R.A. ARIT-LPZ/RA 0044/2012 de 20 de enero, revocando parcialmente la R.A. CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11, dejando sin efecto el reparo de Bs 3.240.750.- conformado por Bs 1.700.852.- por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver; Bs 4.938.- por crédito fiscal no sujeto a la tasa cero en el IVA y Bs 1.534.960 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV's, declarando en consecuencia como importe sujeto a devolución los Bs 3.240.750.- mencionados, más Bs 6.803.841 establecidos en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado, sumando un total de Bs 10.044.591.- por el periodo fiscal septiembre.

Ante éste hecho; la Gerencia Distrital Oruro del SIN interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso AGIT-RJ/0337/2012 de 28 de mayo, pronunciada por la AGIT, que revocó parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0044/2012 de 20 de enero; en la parte referida a los gastos de realización, donde se confirma la base de Bs 10.044.591.- sujeta a devolución, conforme los fundamentos planteados y respaldo de las condiciones contratadas de los importes consignados como gastos de realización; asimismo, revoca los puntos referidos al crédito fiscal observado manteniendo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal de Bs 4.938 por facturas sujetas al beneficio tasa cero, así como la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs 1.532.478.- correspondiente a las Facturas Nos. 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216 y 217 como no sujeto a devolución, resultando el importe sujeto a devolución de Bs 8.507.175, correspondiente al periodo fiscal septiembre 2009; conforme con el inc. a) parág. I, art. 212 de la L. N° 3092 (Título V del CTB).

#### V. De la problemática planteada en la demanda

Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Para el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN Oruro).

1. Si la AGIT aplicó erróneamente la normativa tributaria al establecer que corresponde incrementar el importe correspondiente a gastos de realización, al estar las facturas 308, 309, 310, 311, 319, 320, 321, 316 y 322 correctamente respaldada.

Para la Empresa Metalúrgica Vinto.

1. Si las facturas de transporte 512, 513, 517, 525, 526, 527, 1406, 621 y 622 se encuentran sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA.

2. Si las facturas 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216, 217 se encuentran respaldadas con las liquidaciones adjuntas, constituyendo en medios fehacientes de pago.

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la entidad actora presuntamente incurridos por la AGIT en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

##### VI.1. De la demanda de la Empresa Metalúrgica Vinto.

Cabe referir que la empresa demandante con respecto a los gastos de realización no manifiesta disconformidad en el pronunciamiento emitido en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0377/2012, situación por la que no amerita entrar en mayor consideración.

VI.1.1. Ahora ingresando al primer punto de controversia a objeto de determinar si las facturas de transportes 512, 513, 517, 525, 526, 527, 1406, 621 y 622 se encuentran sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA, es necesario hacer una revisión del Artículo Único de la L. N° 3249 complementario al CTB, establece que el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera, estará sujeto al régimen de tasa cero en el IVA, empero, la aplicación de la mencionada tasa no implica que el sujeto pasivo sea beneficiario de la devolución del Crédito Fiscal (IVA), por no constituir exportación de servicios.

Reglamentariamente, el D.S. N° 28656 de 25 de marzo de 2006, en su parte considerativa señala que la aplicación del régimen de tasa cero en las operaciones de transporte internacional de carga, incrementará la competitividad de las empresas bolivianas, reduciendo el impacto del IVA en esta actividad, por cuanto no repercutirá al IVA en el precio consignado en la factura; para cuyo efecto, en el inc. b) del art. 2, define el transporte internacional de carga por carretera como el: "Traslado de mercancías en general por carretera, desde el lugar en que se recibe en Bolivia o en otro país, hasta la entrega al destinatario en Bolivia u otro país, cumpliendo normas sobre tránsito aduanero internacional, ceñido a normas internacionales y/o convenios sobre operación de servicios. El régimen de tasa cero (base imponible cero al IVA), se aplicará exclusivamente al servicio de transporte internacional de carga por carretera".

Asimismo la Administración Tributaria en aplicación del art. 64 de la L. N° 2492 CTB, emite la R.N.D. N° 10-0012-06 de 19 de abril de 2006, que determina el procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativos para la aplicación del régimen tasa cero en el IVA, en tal entendido, en su art. 3 dispone que el servicio de transporte internacional de carga por carretera sujeto al beneficio fiscal, es aquél originado en el país con destino final en el exterior o aquél originado en el exterior con destino final en el país, sin perjuicio del lugar en el que se realice la contratación o pago. En ambos casos corresponde emitir una sola factura gravada a tasa cero en el IVA, considerando el tramo nacional e internacional.

En el presente caso, de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que la administración tributaria con el fin de respaldar sus observaciones, elaboró el papel de trabajo "Depuración de crédito fiscal", con el objetivo de determinar si las facturas de compras cumplen con todos los requisitos legales establecidos para generar el crédito fiscal IVA, sobre la base del Libro y las facturas de compras, observando que nueve (9) facturas emitidas por el servicio de transporte correspondiente a transporte internacional con aplicación de tasa cero al IVA; siendo éstas las facturas 512, 513, 517, 525, 526, 527 (emitidas por Coop. de Transporte San Cristóbal Oruro Ltda.), 1406 (emitida por la Empresa Internacional Transporte Terrestre del Mar Chura S.R.L.), 621 y 622 (emitidas por la Cooperativa de Transporte Nacional e Internacional Mejillones Ltda.) por un importe total de Bs 37.989 del cual emerge el crédito fiscal de Bs 4.938, situación que muestra que el servicio de transporte prestado Oruro-Arica se enmarca en la definición dispuesta en el inc. b) del art. 2 del D.S. N° 28656.

Por lo que los servicios de transporte internacional se encuentran alcanzados por el régimen de tasa cero, por tanto no se encuentran gravados por el IVA, siendo que dicho impuesto deberá pagarse únicamente cuando el proveedor preste servicios de transporte al interior del territorio nacional, conforme a ello corresponde confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs 4.938 dispuesto en la resolución jerárquico que confirma con lo dispuesto en la R.D. CEDEIM PREVIA N° 23-00839-11 de 12 de octubre.

VI.1.2.2. Ahora bien, para determinar si las facturas 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216, 217 fueron debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago; es necesario hacer una revisión de los antecedentes administrativos, conforme a ello la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0044/2012 de 20 de enero, señala haber verificado en antecedentes administrativos que efectuado el control cruzado de las facturas N° 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216, 217, son válidas de acuerdo con el detalle de fs. 514 de antecedentes administrativos, y que las 10 facturas emitidas por la COMIBOL- Huanuni, Cia. Minera Colquiri S.A., Minera Metalúrgica Boliviana, fueron sometidas a control cruzado, por tanto consideradas válidas, además que el importe total expresado en el detalle referido, coincide exactamente con el que corresponde a cada factura.

Ahora bien, la empresa demandante aduce que la depuración de las facturas señaladas en este acápite, no corresponde porque las facturas de compras son originales, corresponden al periodo y están vinculadas con las operaciones gravadas de la empresa, condiciones que cumplen las facturas presentadas por la Empresa Metalúrgica Vinto. Asimismo señala que la empresa demostró mediante notas fiscales, comprobantes de pago contables, órdenes de transferencias bancarias y liquidaciones finales, las compras de concentrados de estaño efectuadas a COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, la Compañía Minera Colquiri SA y la Empresa Minera Metalúrgica Boliviana, que si bien no respaldan el total de la compra, ello no implica que las transacciones no se hubiesen efectuado o que se realizaron parcialmente.

Al respecto, se debe precisar que la empresa demandante para solicitar la restitución de la diferencia no respaldada, correspondiente a cada una de las facturas 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216, 217, no refiere qué liquidaciones, transferencias o que otra prueba presentada no fueron tomadas en cuenta por la administración tributaria, toda vez que según la demanda, corresponde el reconocimiento de la totalidad del crédito fiscal que generaron dichas facturas, situación que impide a éste tribunal corroborar si los montos solicitados en restitución, devienen de un error de cálculo o falta de valoración de alguna prueba específica, siendo insuficiente señalar normas tributarias infringidas sin establecer la forma de infracción, o como debieron ser interpretadas, es decir, sin señalar específicamente la prueba para corroborar la supuesta infracción, no pudiendo éste tribunal suplir la ausencia de carga argumentativa a la que está obligado todo aquel que pretende hacer valer sus derechos.

A lo manifestado, se debe agregarse que lo sustentado por la empresa demandante, no resulta coherente con las normas que reglamentan la devolución impositiva, ya que el art. 37 del D.S. N° 27310 que Reglamenta el Código Tributario, modificado por el art. 12-III del D.S. N° 27874 (Reglamenta algunos aspectos del Código Tributario) vigente para el período febrero 2011, establece que las compras por importes mayores a 50.000 UFV's, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la administración tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente, disposición concordante con el art. 70-5, de la L. N° 2492 CTB, que prevé como obligación del contribuyente, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden.

## VI. 2. De la demanda del Servicio de Impuestos Nacionales.

VI.2.1. Respecto al incremento del importe correspondiente a gastos de realización, de las facturas 308, 309, 310, 311,319, 320, 321, 316 y 322, se tiene que:

El art. 10 del D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999, dispone que: "la devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico, se efectuará conforme a los criterios señalados en el art. 3 del presente decreto supremo, excepto en lo referente al

monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la cuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el 45% del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal". Estos gastos comprenden las erogaciones por flete terrestre, seguro y gastos en puerto efectuados desde frontera o punto de embarque hasta el lugar de entrega al comprador en la forma que hubiera sido acordada, normativa reglamentada por la R.N.D. N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que en su art. 5 señala; la documentación debe ser obligatoriamente presentada y en el caso del sector minero, añade que debe respaldar los gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

De la normativa señalada y conforme evidencia los antecedentes administrativos, la EMV presentó la DUDIE con Número de Orden 4032614047 correspondiente al periodo septiembre de 2009, solicitando la devolución impositiva de la suma de Bs. 10.044.591 por haber efectuado exportaciones de estaño metálico refinado en lingotes bajo la modalidad "libre a bordo" (FOB) Arica, y presentó como respaldo de su solicitud de devolución impositiva varias facturas de exportación, entre ellas, las facturas 308, 309, 310, 311, 316, 319, 320, 321 y 322.

Estos antecedentes informan también, que la empresa suscribió diferentes contratos de venta de minerales con empresas extranjeras, siendo relevantes para la resolución de la causa. En ese marco, se conoce que las Facturas de Exportación 308, 309, 310, 311, 316, 319, 320, 321 y 322 se encuentran respaldadas con los contratos comerciales, la Factura 308 emitida a Amalgamated Metal Corporation PLC con el contrato VEX-07/08 de 17 de noviembre; las facturas 309, 310, 311, 319, 320 y 321 a Glencore International AG con el contrato VEX-08/08 de 12 de noviembre; la factura 316 a RJH Trading Limited con el contrato VEX-05/08 de 8 de octubre y la factura 322 a TIBCHEMCORP MEXICANA SA. DE CV con el contrato VEX-02/09 de 21 de enero, mismas que evidencian que los fletes terrestres cuentan con la documentación de respaldo como ser: Los Manifiestos Internacionales de Carga/Declaración de Tránsito Aduanero (MIC/DTA) emitido por el transportador que especifican el peso de la mercadería transportada, que coincide con el que consignan las facturas de los transportistas, notas fiscales de las empresas de transporte nacional e internacional, comprobantes contables y medios de pago que respaldan la transacción, por lo que corresponde su consideración como gastos de realización, en este entendido es correcto el cálculo efectuado por la ARIT y confirmado por la AGIT, que consideran el gasto incurrido por la totalidad del flete de acuerdo a lo previsto en la Primera parte del art. 10 del D.S. N° 25465.

De modo que la decisión de la administración tributaria al aplicar la presunción del 45% del valor oficial de cotización del mineral o metal, no es correcta con relación a las facturas citadas precedentemente. Por lo tanto se establece como devolución impositiva la suma de Bs 13.307.702.- no obstante conforme a Form. 1137 DUDIE 4032614047, el sujeto pasivo solicitó a la AT la devolución impositiva de Bs 10.044.591.- por el periodo septiembre 2009, considerando que este importe es menor al determinado, se mantiene el importe solicitado por la EMV, confirmando dejar sin efecto el importe máximo de devolución establecido por la administración tributaria de Bs 8.343.739.

### VII.3. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda se concluye lo siguiente:

#### VII.3.1. A la demanda de la Empresa Metalúrgica Vinto.

Se mantiene firme la depuración de crédito fiscal de Bs 4.938.- por facturas sujetas al beneficio de tasa cero.

Se mantiene la diferencia no respaldada por medios fehacientes de pago de las facturas Nos. 345, 346, 347, 348, 1206, 212, 213, 214, 216, 217.

#### VII.3.2. A la demanda del SIN Oruro

Que las facturas 308, 309, 310, 311, 316, 319, 320, 321 y 322 se encuentran correctamente respaldadas, al contar con la documentación de respaldo de las condiciones contractuales como MIC/DTA por transportador, que especifican el peso de la mercadería transportada que coincide con el que consignan las facturas de los transportistas, notas fiscales de las empresas de transporte nacional e internacional, encontrándose por tanto dentro de las condiciones señaladas en el art. 10 del D.S. N° 25465, habiendo correctamente la AGIT aplicado la normativa tributaria al establecer que corresponde incrementar el importe correspondiente a los gastos de realización.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando: IMPROBADA la demanda de fs. 55 a 58 planteada por el SIN Oruro e IMPROBADA la demanda presentada por la Empresa Metalúrgica Vinto cursante de fs. 159 a 169 vta., manteniéndose firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0337/2012 de 28 de mayo de 2012 pronunciada por la AGIT.

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Bornes Méndez por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



20

**Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo “EL PROGRESO” c/  
Ministerio de Economía y Finanzas Públicas  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 91 a 96 vta., en la que Armando Herrera Huarachi, en representación de la Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo “EL PROGRESO”, impugna la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 023/2013 de 3 de mayo, pronunciada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, la contestación de fs. 124 a 138, réplica de fs. 147 a 148 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Haciendo una exposición de los hechos, manifestó que la Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo “EL PROGRESO” (Mutual El Progreso), fue objeto de una sanción sin ley previa, sin haber considerado las pruebas de descargo, ratificando por otro lado una prueba inexistente en el trámite como es la carta E.P. 52/2011 de 28 de mayo, que no cursa en antecedentes, porque no fue ofrecida ni producida por la Mutual El Progreso, siendo por tanto evidente que la resolución jerárquica impugnada vulneró el procedimiento, al aplicar de manera errónea el derecho a los hechos, por no existir una normativa para aplicar una multa sobre una presunta contravención de encaje legal para entidades que no manejan cuentas estatales como lo es la Mutual El Progreso, por el contrario existe una normativa a partir del 30 de mayo de 2011 para que las entidades financieras cuenten con un encaje legal requerido, pero sólo a partir del 30 de mayo de 2011. Lo peor -sostiene- no existía procedimiento para la sanción de presuntas infracciones hasta el 27 de agosto de 2012, por lo mismo ese procedimiento del 2012 es inaplicable de manera retroactiva a una presunta infracción de abril 2011.

Expresa, que la Mutual El Progreso fue notificada con cargos sobre presunta falta de encaje legal, conforme a información reportada por la entidad en el Sistema de Información Financiera (SIF), en el que se observó deficiencias en la constitución de Encaje Legal en moneda extranjera en efectivo en Fondos en Custodia, registradas durante los periodos 4 al 25 de abril de 2011, y del 18 de abril al 9 de mayo de 2011, en un promedio de Bs 3.307.191.56; y Bs 3.296.432.74; respectivamente, infringiendo presuntamente el art. 2 de la Sección 3 Capítulo III, Capítulo II Título IX de la Recopilación de Normas para Bancos y Entidades Financieras, concordante con el art. 17 (Fondo en Custodia) del Reglamento de Encaje Legal, aprobado por el Banco Central de Bolivia, mediante Resolución de Directorio N° 070/2009 de 23 de junio, y modificado por Resolución de Directorio N° 007/2011 de 18 de enero.

Contra el citado cargo, señala que se presentaron documentación pertinente con la debida fundamentación, sin que las mismas hayan sido considerados de manera adecuada conforme a normativa de la ASFI, habiendo sido sancionados por Resolución ASFI N° 530/2012 de 12 de octubre, con la multa de Bs 198.001.14; contra la cual interpuso recurso de revocatoria, cuyo cargo fue confirmando por Resolución ASFI N° 675/2012 de 30 de noviembre, la cual adujo ser vulneratorio al debido proceso.

Sostiene que mediante Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 023/2013 de 3 de mayo, se confirmó totalmente las resoluciones primigenias.

I.2 Fundamentos de la demanda.

Citando los arts. 116-II y 123 de la C.P.E., señaló que toda sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible y que la ley sólo dispone para lo venidero, excepto en materia laboral.

Manifestó asimismo, que por determinación del art. 154 de la L. N° 1488, es atribución de la Superintendencia entre otras, reglamentar la aplicación de sanciones.

Transcribiendo partes pertinentes de la Resolución de Directorio N° 007/2011; Circular ASFI/063/2011 y Resolución ASFI N° 039/2011 de 25 de enero; Circular ASFI 071/2011 de 30 de mayo, y la Resolución ASFI N° 456/2011; y Resolución ASFI N° 423/2012 de 27 de agosto, relativos al Procedimiento Administrativo Sancionatorio para la Aplicación de Multas por deficiencia de Encaje Legal; manifestó que ninguna normativa hace referencia a sanción alguna.

Expresa que en el marco del orden normativo, las únicas Resoluciones aplicables para procesamiento y sanción a la Mutual El Progreso fueran las Resoluciones ASFI N° 423/2012 de 23 de agosto, y la N° 456/2011 de 30 de mayo, pero que son posteriores a la presunta falta de Encaje Legal, por lo que no puede haber multa de presunto incumplimiento a normativa regulatoria antes de su emisión, lo que contraviene los arts. 115, 116 y 117 de la C.P.E., que fue confirmado por la autoridad jerárquica, por ende las Resoluciones ASFI Nos 675/2012

y 530/2011, olvidando lo establecido mediante Resoluciones de la propia ASFI, en relación a las facultades de aprobar las modificaciones al Reglamento de Control de Encaje Legal.

Por lo que manifiesta, que la Mutual El Progreso no es merecedor de ninguna sanción si no existía normativa legal alguna. Arguye que no está en discusión la emisión de la Resolución de Directorio N° 007/2011 de 18 de enero, que aprobó la modificación parcial de incremento de Encaje Legal, sin embargo la misma no contempla sanción en caso de incumplimiento. Lo que está en cuestionamiento es que la ASFI mediante Resolución ASFI N° 039/2011 de 25 de enero, modificó el art. 2, Sección 2 del Reglamento de Control de Encaje Legal, referido a fondos en custodia, normativa que no tiene alcance para la Mutual El Progreso. De esa modificación surge también la Resolución ASFI N° 456/2011 de 30 de mayo, que establece la modificación del art. 2 Sección 3 del Reglamento de Control de Encaje Legal, de lo contrario no hubiera existido ésta última Resolución de 30 de mayo de 2011.

Expresó más adelante, que no se puede argüir error en referenciación para la imposición de una sanción a la Mutual El Progreso, por errores de la ASFI en su redacción, ahora ratificados en instancia jerárquica y pagar multas por mala modificación de reglamentación al control de encaje legal.

Manifiestó que en el marco de la verdad material, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MCyFP), al ratificar la Resolución de la ASFI, premió el incumplimiento de la función de dicho ente regulador, en reglamentar la sanción y por ello elaboró la Resolución ASFI N° 456/2011 de 30 de mayo, momento a partir del cual rige su aplicación por ende para la Mutual El Progreso, y por lo mismo no puede existir una sanción de encaje legal anterior a dicha fecha. En ese contexto, la Resolución Ministerial impugnada al confirmar las Resoluciones de la ASFI, está ocasionando la aplicación de la Resolución ASFI N° 423/2012 de 27 de agosto, que incorporó en el Reglamento de Control de Encaje Legal, el proceso sancionatorio de determinación de deficiencia de encaje legal, es decir, está dando validez a la aplicación de un procedimiento de sanción con posterioridad al presunto hecho, siendo una muestra clara de aplicación de norma posterior a la presunta infracción de la entidad demandante.

Expresó que la presunta deficiencia de encaje legal data del 4 al 25 de abril de 2011, y 18 de abril al 9 de mayo de 2011, siendo que la resolución con el que se inició el cargo data del 27 de agosto de 2012, lo contrario sería dar valor a que la ASFI aplique una resolución vigente posterior a 15 meses de la presunta infracción, contraviniendo el ordenamiento legal vigente, aplicando una resolución posterior a un presunto hecho, vulnerando los arts. 116-II y 123 de la C.P.E., atentando al debido proceso, por cuanto se estaría validando la aplicación de la Resolución ASFI N° 423/2012 de 27 de agosto, de manera retroactiva, a una presunta infracción de fecha 4 al 25 de abril de 2011 y 18 de abril al 9 de mayo, no pudiendo existir sanción sin ley previa.

Continua manifestando que la Mutual El Progreso ha sido procesado y condenado por el mismo hecho, por dos veces, la primera con la Resolución ASFI N° 039/2011 que no era de alcance para la Mutual, y posteriormente modificada y aprobada mediante Resolución ASFI N° 456/2011 de 30 de abril, consiguientemente acusa vulneración de los arts. 115-I-II, 116-I-II y 117 de la C.P.E., porque nadie puede ser condenado sin haber sido oído y juzgado previamente en un debido proceso, "cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho", y art. 123 del Texto Constitucional, resultando inaplicable el procedimiento administrativo sancionatorio como la Resolución ASFI N° 423/2012 de 27 de agosto.

### I.3 Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, dejar sin efecto la multa impuesta y disponiendo la devolución de la misma.

### II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad demandada se apersonó al proceso y responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 21 de abril de 2014, que cursa de fs. 124 a 138, expresando lo siguiente:

Expresa que conforme al Informe ASFI/DEP/R-96690/2012 de 8 de agosto, emitido por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, la entidad demandante presentó deficiencias promedio en la constitución de su Encaje Legal, durante el promedio entre el 4 al 25 de abril de 2011, debió mantener Bs 3.708.527.7; (40% de su requerimiento de Encaje Legal en moneda extranjera en Fondos de Custodia), sin embargo, sólo constituyó por Bs 401.336.1; registrando una diferencia de Bs. 3.307.191.56; (monto menor al 40%).

Durante el periodo comprendido entre el 18 de abril de 2011 y el 09 de mayo de 2011, debió mantener Bs 3.694.488.3; (40% de su requerimiento de su Encaje Legal en moneda extranjera en Fondos de Custodia), sin embargo constituyó solo Bs 398.055.5; registrado una diferencia de Bs 3.296.432.7; (menos al 40% establecido en norma).

Ante tal situación, señala que la ASFI notificó a la Mutual El Progreso, con la imputación por la infracción citada, que luego de conocer los descargos, mediante nota E.P. 83/2012 de 28 de septiembre, sancionó por Resolución ASFI N° 530/2012 de 12 de octubre, impugnada de revocatoria, dio lugar a la Resolución Administrativa ASFI N° 675/2012 de 30 de noviembre, misma que fue recurrida de instancia jerárquica, que fue resuelto por Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 023/2013 de 3 de mayo, que confirmó totalmente la Resolución recurrida.

Manifiesta que los argumentos esgrimidos en la demanda constituyen expresiones subjetivos, tales como acusar de vulneración principios y garantías constitucionales, extractando partes de la demanda contencioso administrativa y de la Resolución jerárquica impugnada, sintetizando que la Mutual El Progreso en ningún momento negó la existencia de su nota E.P. 52/2011 de 28 de mayo y menos aún de su contenido.

Señala que la actividad probatoria en Derecho Administrativo Sancionatorio no sólo le corresponde al administrado (desvirtuar los cargos), sino también a la administración respecto al fundamento de la sanción, que en el ejercicio de sus facultades pretende imponer, en busca de la verdad material, conforme al art. 4-d) de la L. N° 2341 Procedimiento Administrativo (LPA), evidenciándose en el caso de autos que

existió infracción cometida por la Asociación Mutual de Ahorro y Préstamo para la Vivienda, por consiguiente no existe en la actuación del administrador vulneración a principios y garantías constitucionales, ni vulneración del procedimiento previsto para la sustanciación de los Recursos Jerárquicos, menos aún una aplicación errónea del derecho a los hechos.

Sostiene que la sanción no es producto de una premonición o de una casualidad, sino que conforme a la verdad material, la nota E.P. 52/2011 de 28 de mayo, se encuentra presentada dentro del Recurso Jerárquico, contra la Resolución ASFI N° 006/2012 de 12 de enero, el que habiendo sido resuelto mediante R.M. MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 035/2012 de 11 de junio (por el que se anula el procedimiento administrativo) constituye el precedente necesario del proceso recursivo ulterior, resuelto por Resolución Ministerial Jerárquico MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 023/2013, y que al tenor del art. 35-a) del D.S. N° 27175, concluyó con el pronunciamiento de la misma.

Lo cierto es que por el primer proceso recursivo -contra la Resolución ASFI N° 006/2012, resuelto mediante R.M. MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 035/12, la autoridad jerárquica conoció la existencia de la nota antes citada de 28 de mayo de 2011, así como de su contenido, por tal motivo no es cierto que hubiera existido una infracción al procedimiento probatorio, es decir que la Mutual no hubiera tenido la oportunidad de conocer la prueba en su contra, así como de impugnarla.

Continúo señalando que en búsqueda de la verdad material o trascendencia de la nota E.P. 52/2011 de 28 de mayo, no es lo mismo un elemento exclusivo del análisis que ha servido para la decisión de la sanción, sino la valoración total que hace a los extremos que constan de la Resolución Ministerial Jerárquica N° 023/2013 de 3 de mayo.

En relación a que la resolución impugnada sería una transcripción de los fundamentos de la Resolución de la ASFI, manifestó no ser evidente, sino que se consideró la generalidad de actuaciones que han sucedido, en este caso de la Mutual El Progreso y del ente regulador, las cuales se encuentran valoradas en la citada Resolución impugnada.

Sobre la falta de valoración de los descargos que la entidad demandante acusa, manifestó que no es cierto, debido a que la Resolución impugnada se encuentra claramente motivada, según lo señala el art. 63-II de la L. N° 2341 LPA, lo que no entraña irregularidad alguna.

#### II.1 Petitorio.

Extractando partes íntegras de la resolución impugnada, la autoridad demandada solicitó declarar improbadamente la demanda, con costas.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1.- Que por Resolución Administrativa ASFI N° 801/2011 de 22 de noviembre, la ASFI resolvió rechazar la solicitud de la Mutual El Progreso de 8 de noviembre de 2011, de emitir Resolución motivada y fundamentada, en relación a la multa impuesta por presunto incumplimiento de encaje legal, resolución contra el que la Mutual interpuso recurso de revocatoria, misma que fue confirmada totalmente por la Resolución Administrativa ASFI N° 006/2012 de 12 de enero, procediendo la entidad regulada interponer recurso jerárquico.

Por Resolución Ministerial Jerárquica N° 035/2012 de 11 de junio, el Ministro de Economía y Finanzas Públicas, anuló el procedimiento administrativo hasta la Resolución Administrativa ASFI N° 801/2011 de 22 de noviembre, inclusive, a efectos de que en su lugar, se expida la nota de cargo extrañada ajustándola a derecho.

En cumplimiento a la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 035/2012 de 11 de junio, la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero emitió la Resolución ASFI N° 530/2012 de 12 de octubre, por la que se sanciona a la Mutual de Ahorro y Préstamo para la Vivienda "El Progreso" con la multa de Bs 198.001,14; por diferencias en la constitución de Encaje Legal en moneda extranjera en efectivo de Fondos en Custodia, registrados durante los periodos del 4 al 25 de abril de 2011 y del 18 de abril al 9 de mayo de 2011, en un promedio de Bs 3.307.191,56; y Bs 3.296.432,74; contra la que la entidad regulada interpuso recurso de revocatoria que fue resuelto por Resolución ASFI N° 675/2012 de 30 de noviembre, que confirmó totalmente la Resolución Administrativa ASFI N° 530/2011 de 12 de octubre de 2012.

Notificada con la citada resolución la entidad regulada, dio origen al Recurso Jerárquico, que ha sido resuelto mediante Resolución Ministerial Jerárquico MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 023/2013 de 3 de mayo, que confirmó totalmente la Resolución de revocatoria pronunciada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero; manteniendo firme la multa impuesta, resolución que dio lugar a la interposición de la demanda contencioso administrativa.

#### IV. De la problemática planteada.

Que, así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación en sede administrativa.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de derechos y preceptos constitucionales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si es evidente la falta de tipicidad para los periodos en los que la Mutual El Progreso incurrió en la infracción; 2) Si es cierto que para la imposición de la sanción de multa, la autoridad reguladora aplicó retroactivamente el procedimiento sancionatorio ulterior; y, 3) Si la Resolución impugnada vulnera el principio de non bis in idem.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Ingresando al desarrollo de los puntos de controversia identificados, se tiene:



V.1 Si es evidente la falta de tipicidad para los periodos en los que la Mutual El Progreso incurrió en presunta infracción. El Banco Central de Bolivia, mediante Resolución de Directorio N° 007/2011 de 18 de enero, aprobó la modificación parcial al art. 17 del Reglamento de Encaje Legal, incrementando del 5% al 40% la obligatoriedad de las entidades de intermediación financiera de mantener de su requerimiento de encaje legal en efectivo en moneda extranjera en fondos en custodia.

Como consecuencia de dicha modificación, mediante Resolución Administrativa ASFI N° 039/2011 de 25 de enero, se modificó el art. 2, Sección 3, del Reglamento de Control de Encaje Legal, referido a Fondos en Custodia, incorporando el incremento del porcentaje de encaje legal requerido establecido por el Banco Centra de Bolivia (BCB), del 5% al 40% en moneda extranjera, modificación que fue puesta en conocimiento del Sistema Financiero Nacional y de Mutual El Progreso mediante Circular ASFI/063/2011 de 25 de enero, decisión que no fue motivo de observación por la entidad regulada.

A su vez, la Resolución ASFI N° 456/2011 de 30 de mayo, aprueba las modificaciones al Reglamento de Control de Encaje Legal, incorporadas en el Título IX, Capítulo II de la Recopilación de Normas para Bancos y Entidades Financieras, notifica al Sistema Financiero mediante Circular ASFI 071/2011 de 30 de mayo de 2011, entre las cuales, en la Sección 3, Artículo 2, se sustituye el texto del segundo párrafo, a efectos de que las entidades financieras deban mantener, bajo su custodia el 40% de los saldos de su requerimiento de encaje legal en efectivo para moneda extranjera.

Ahora bien, con relación a que la sanción debió ser impuesta con una ley anterior al presunto hecho punible y que en el caso presente, corresponde señalar que la Resolución de Directorio N° 007/2011 de 18 de enero emitida por el BCB como Órgano competente, aprobó la modificación parcial al art. 17 del Reglamento de Encaje Legal, que para el caso que nos ocupa la Resolución ASFI N° 039/2011, señala que el objeto de modificaciones introducidas en el Reglamento de Control de Encaje Legal, están plenamente identificados los cambios introducidos a la norma, y en particular el concepto de encaje requerido en efectivo, la ASFI aclaró la forma de cálculo de los fondos en custodia a través de la Carta Circular ASFI/DNP/1485/2011 de 30 de marzo, fecha anterior a la vigencia del cumplimiento de la Resolución ASFI 039/2011 de 25 de enero por parte de las entidades no bancarias, en el que se incluye a la Mutual El Progreso, aclarándose sobre la forma de aplicación del 40% del encaje legal requerido en efectivo moneda extranjera que las entidades de intermediación financiera deberían mantener en bóveda, considerando que el concepto de encaje legal requerido no registró ninguna modificación.

Se aclaró asimismo que los conceptos y forma de cálculo de encaje legal están plenamente definidos en el Reglamento de Encaje Legal, emitido por el BCB como Órgano competente, la referencia errónea insertada involuntariamente en la Circular 063/2011, no implica modificación a los conceptos generales en el citado reglamento, consiguientemente el concepto y la forma de determinar el encaje legal requerido en efectivo no cambio el porcentaje que se aplica al encaje requerido en efectivo moneda extranjera, para mantenerlo en Fondo en Custodia.

Por tales consideraciones, la ASFI solicitó al BCB el cobro de multas a la Mutual El Progreso, por deficiencias en la constitución de encaje legal, debido a que, conforme a la información reportada por la entidad al Sistema de Información Financiera (SIF), se observó deficiencias en la constitución de Encaje Legal en moneda extranjera en efectivo en fondos en custodia, registrada durante los periodos 4 al 25 de abril de 2011 y del 18 de abril al 9 de mayo de 2011, en un promedio de Bs 3.307.191.56; y Bs 3.296.432.74; infringiendo de esta manera el art. 2 de la Sección 3, Capítulo II, Título IX de la Recopilación de Normas para Bancos y Entidades Financieras, en armonía con el art. 17 (Fondo en Custodia) del Reglamento de Encaje Legal, aprobado por el BCB, mediante Resolución de Directorio N° 070/2009 de 23 de junio y modificado por Resolución de Directorio N° 007/2011 de 18 de enero, cuyo texto señala: "Asimismo, las entidades financieras deben mantener, bajo su custodia, el 40% de los saldos de su requerimiento de encaje legal en efectivo para moneda extranjera, contabilizado en dicha moneda en la subcuenta 111.01 "Billetes y monedas...".

Por lo expresado precedentemente, la ASFI en el marco del art. 73-II de la L. N° 2341 LPA, que señala: "Solo podrán imponerse aquellas sanciones administrativas expresamente establecidas en las leyes y disposiciones reglamentarias", y art. 84 de la L. N° 1488 de Banco y Entidades Financieras, que refiere: "Si alguna entidad de intermediación financiera deja de constituir el encaje legal requerido, el Superintendente (ahora Autoridad) impondrá una multa del dos por ciento (2%) de la deficiencia promedio, incurrida en el periodo de dos semanas, o un porcentaje equivalente al doble del promedio de su tasa activa de los 30 días precedentes al inicio de la deficiencia, divida entre 26; la que sea mayor. Si la deficiencia continua, se impondrá el doble de la multa establecida anteriormente, por cada periodo sucesivo de dos semanas se limitó a dar cumplimiento a la normativa establecida para el efecto. De modo que la sanción resulta no sólo de la aplicación de la normativa legal existente, sino que el importe es de la aplicación del cálculo de la multa según la variable a) anterior, que representa la suma de Bs 66.143.83; para el periodo del 4 al 25 de abril de 2011 y, para el periodo comprendido entre el 18 de abril al 9 de mayo de 2011, representa la suma de Bs 131.857.31; resultando el total de Bs 198.001.14; no siendo evidente la vulneración de los derechos denunciados por la entidad actora.

V.2. En relación al segundo punto de controversia relativo a que la imposición de la sanción de multa, la autoridad reguladora habría aplicado retroactivamente el procedimiento sancionatorio ulterior, al sostener el demandante que en la Resolución N° 530/2011, se expresa que mediante Resolución ASFI N° 423/2012 de 27 de agosto, se ha incorporado en el Reglamento de Control de Encaje Legal el proceso sancionatorio cuando se determine la deficiencia de encaje legal, sobre la cual se les notificó el cargo, lo que representa una clara confesión sobre la aplicación de una norma posterior a la infracción sancionada, considerando el hecho de deficiencia de encaje legal data de 4 al 25 de abril de 2011 y 18 de abril al 9 de mayo de 2011, y la Resolución ASFI N° 423/2012 es de 27 de agosto, está aplicándose una resolución que entró en vigencia luego de 15 días meses de producido la infracción, lo cual contraviene el ordenamiento legal vigente y vulnera los arts. 116-II y 123 de la C.P.E., atentando al debido proceso.

Al respecto y en consonancia con los fundamentos expresados en el primer punto de controversia por tener estrecha vinculación con la especie, señalar que el procedimiento administrativo sancionatorio para la aplicación de las multas por deficiencia de encaje legal, incorporado

al Reglamento de Control de Encaje Legal mediante Resolución ASFI N° 423/2012 de 27 de agosto, no es otro que aquel establecido en el art. 65 y ss., del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera, aprobado mediante D.S. N° 27175 de 15 de septiembre de 2003, tal como se aplicó para los descargos, el art. 67 del citado cuerpo normativo, y no el abreviado del Reglamento de Control de Encaje Legal.

Por tanto, no es cierto que se hubiera aplicado retroactivamente el procedimiento sancionador, mucho menos que contravenga el ordenamiento legal vigente y vulnere los arts. 116-II y 123 de la C.P.E., por ende hubiera atentado el debido proceso administrativo como señaló la entidad demandante.

V.3. En cuanto al tercer y último punto de controversia, en relación a la posible violación del principio Non Bis In Idem, debido a que La Mutual El Progreso hubiera sido objeto de doble proceso y sanción a la vez, se establece los siguientes extremos:

a) Según señala la entidad actora, que en el primer caso, mediante carta ASFI/DNP/R-93903/2011 de 8 de septiembre, se manifestó que la multa fue impuesta en aplicación a las modificaciones del Reglamento de Control de Encaje Legal, aprobadas mediante Resolución ASFI N° 039/2011 de 25 de enero. En el presente proceso, se señala que la infracción sería por el incumplimiento a lo establecido en el segundo párrafo del art. 2 Sección 3, Capítulo II del Título IX del Reglamento para Bancos y Entidades Financieras, olvidando que esta modificación fue aprobada mediante Resolución ASFI N° 456/2011 de 30 de mayo, por cuanto la Resolución ASFI N° 039/2011, no era de alcance para la Mutual El Progreso, por no manejar las cuentas señaladas en dichos anexos que forman parte de dicha Resolución, por lo tal motivo se constituiría en doble proceso o doble condena por el mismo hecho.

En ese contexto, de los datos del proceso, se infiere que la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 035/2012 de 11 de junio, dispuso anular el procedimiento administrativo sancionatorio (primer proceso) hasta la Resolución Administrativa ASFI N° 801/2011 de 22 de noviembre, y en su lugar, expedir la nota de cargo extrañada ajustándola a derecho. Dicha determinación implica que todas las actuaciones realizadas dentro del presente proceso contencioso administrativo desde la Resolución Administrativa ASFI N° 801/2011 de 22 de noviembre, hasta la anterior a la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 035/2012, carecen de valor legal por haber sido eliminadas en la vida jurídica, es decir que acrecen absolutamente de todo valor para cualquier efecto jurídico.

Debe tenerse presente que para la aplicación del principio de non bis in ídem, se requiere de la concurrencia de tres presupuestos: a) identidad de la persona jurídica; b) identidad del objeto de la persecución; y c) identidad de la causa de la persecución, pero además debe haber pronunciamiento con firmeza administrativa respecto a la primitiva acción sobre la cual se invoca en non bis in ídem.

Como se tiene establecido en el caso de autos, el proceso anterior no concluyó con una resolución que hubiera adquirido firmeza, es decir con una resolución absolutoria o sancionatoria, sino que fue anulada por la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 035/2012 de 11 de junio, todo el proceso administrativo, por tal motivo se advierte que en resguardo del debido proceso no fue sancionado, si no anulado el proceso a efectos de la Autoridad Reguladora emita una nueva resolución ajustando sus actos a derecho conforme a los fundamentos establecidos en dicha Resolución, no resultando evidente que se le hubiera procesado ni sancionado de manera doble.

#### V.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir el acto administrativo impugnada, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la resolución que se impugna.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 023/2013 de 3 de mayo.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



21

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 23 de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1149/2013 de 23 de julio, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 25, la contestación de fs. 29 a 31 vta.; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 54 a 55 y 59 y vta., los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada; y,

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia del SIN N° 03-0498-13 de 27 de septiembre, Marco Antonio Juan Aguirre Heredia en representación de la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1149/2013 de 23 de julio, en virtud de los siguientes argumentos:

I.2. Fundamentos de la demanda.

Que la AGIT al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0563/2013 y por consiguiente revocar parcialmente la R.D. N° 17-1157-2012, lesionó los derechos de la Administración Tributaria (AT) al considerar erradamente los datos del proceso y violó flagrantemente la Constitución Política del Estado y la normativa tributaria aplicable, ello en consideración a los siguientes argumentos de hecho y derecho:

I.2.1. La AGIT no analizó correctamente la improcedencia del instituto de la prescripción del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)- Beneficios del Exterior (BE).

Refiere, que la AGIT no analizó correctamente la Declaración Jurada (Form. 500) IUE por la gestión 2008, puesto que para que el contribuyente pueda introducir al concepto de "Gastos Deducibles del Impuesto sobre el IUE" respecto del pago de fletes marítimos por exportación, éstos pagos deben estar respaldados por la retención del IUE-BE (Form. 530), lo cual no ocurrió, corroborando este extremo mediante la información del Sistema Integrado de Recaudación de la Administración Tributaria (SIRAT).

Indica, que si bien es cierto que las rentas de fuente boliviana que se paguen, acrediten o remitan a beneficiarios del exterior, deben retener y pagar hasta el mes siguiente, en el presente caso hasta cada 15 del mes siguiente a aquel en que se produjeron los hechos (art. 43 del D.S. N° 24051), empero tanto la presentación del Form. 530 IUE-BE como el pago no fue realizado en el plazo que señala la norma, y el contribuyente de manera directa lo plasmó como "Gastos de Exportación" dentro de los egresos a efectos del IUE, de lo que se entiende, que se debe tener como único referente el importe pagado por concepto de "flete marítimo" se encuentra dentro del gasto en el Form. 500-IUE, infringiendo el art. 40 del D.S. N° 24051, que indica: "La declaración jurada deberá ser presentada aun cuando la totalidad de las rentas obtenidas en el ejercicio gravable se encuentra exenta del pago del impuesto o cuando arroje pérdida".

Tomando en cuenta dicho aspecto, el Form. 500-IUE (el cual comprende desde el periodo fiscal abril/2007 a marzo/2008) fue cancelado en la gestión 2008 conforme el art. 39 del DS N° 24051, por consiguiente es pertinente tomar en cuenta el art. 60 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano modificado por la Disposición Adicional Décima Segunda de la L. N° 317, que textualmente indica: "Se modifica los parágrafos I y II del art. 60 de la L. N° 2492 de 02 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, modificados por la Disposición Adicional Sexta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, por el siguiente texto:

Art. 60. (Cómputo).

I.- Excepto en el núm. 3 del parágrafo I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo..."

Bajo este extremo, habiéndose producido el pago del Form. 500 IUE en la gestión 2008, el inicio del cómputo de la prescripción inicia desde el primer día del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del pago 1 de enero de 2009 hasta 4 años, acaecido el 31 de

diciembre de 2012, constatándose que la R.D. N° 17-1157-2012, fue emitida el 26 de diciembre de 2012 antes del vencimiento del instituto de la prescripción.

Con la modificación introducida por la L. N° 317, el término de la prescripción se amplió a 5 años, lo que significa que en este caso la prescripción debió ocurrir el 31 de diciembre de 2013, situación que no se dio por haberse interrumpido con la notificación de la R.D. N° 17-1157-2012. Por lo tanto, solicitan se pronuncie expresamente sobre la aplicación de las Leyes Nos. 291 y 317 y el término de prescripción.

Sin perjuicio de lo expuesto, denuncia que la AGIT no hizo un correcto análisis al art. 324 de la C.P.E., en cuanto se refiere a las deudas al Estado que son imprescriptibles, precepto constitucional que se halla reforzado por la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, el cual tiene por objeto el clasificar y definir los impuestos de dominio nacional, señalando en su art. 3-II que; “los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptible”.

Por su parte el art. 152 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano hace mención a la responsabilidad solidaria por daño económico, asimismo la Sentencia N° 211/2011 estableció la imprescriptibilidad de las deudas tributarias.

Por lo que no se puede determinar la imprescriptibilidad del IUE-BE respecto de los periodos fiscales; mayo, octubre y noviembre de 2007 toda vez que no se cuenta con el Form. 530 ni el pago realizado detallando el monto correcto, teniendo como único concepto “Gastos de Exportación” dentro de los egresos a efectos del IUE y en caso de no considerar este aspecto, vulneraría lo dispuesto por la Constitución Política del Estado concordante con la L. N° 154, pues con la recaudación de impuestos se tiene como finalidad el fortalecimiento y mejoramiento del sector educación, salud, vivienda, seguridad, etc., por lo que tiende al bien común de todo el Estado y el hecho de no pagar impuestos genera un enorme daño a la economía del Estado y correlativamente a la de sus habitantes.

### I.3. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1149/2013 de 23 de julio, manteniendo firme y subsistente el importe dejado sin efecto por el monto de 44.468 UFV por tributo omitido, más intereses y sanción por omisión de pago del IUE-BE por los periodos fiscales mayo, octubre y noviembre de 2007 plasmado en la R.D. N° 17-1157-2012 de 26 de diciembre.

### II. Contestación a la demanda.

#### II.1. Antecedentes de hecho y fundamentos de la contestación.

Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

Que la resolución determinativa fue notificada al contribuyente el 28 de diciembre de 2012; asimismo, con relación al periodo fiscal de mayo de 2007, el vencimiento del pago IUE-BE acaeció el 15 de junio de 2007, respecto al periodo fiscal octubre de 2007, el vencimiento del pago IUE-BE acaeció el 15 de noviembre de 2007; sobre el periodo fiscal de noviembre de 2007, el vencimiento del pago IUE-BE acaeció el 15 de diciembre de 2007, iniciándose el cómputo de la prescripción de cuatro años, el 01 de enero de 2008, para los tres casos, finalizando el mismo 31 de diciembre de 2011.

Indica, que de la revisión de la resolución determinativa, la AGIT estableció que la propia Administración Tributaria, procedió a liquidar el IUE-BE de forma mensual, en tanto que en su recurso jerárquico, expone su análisis cual si la liquidación correspondiera efectuarse de forma anual, pretendiendo equivocadamente establecer que el vencimiento a éste impuesto ocurrió en la gestión 2008, con el consecuente inicio del cómputo de la prescripción a partir del 01 de enero de 2009; siendo que inobjetablemente el citado impuesto IUE-BE es de carácter mensual, conforme se establece en el art. 34 del D.S. N° 24051, en razón de lo cual no correspondió considerar dicho argumento.

Con relación al art. 324 de la C.P.E., pone de manifiesto que la interpretación de este artículo implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, definida por una Ley en la Asamblea Legislativa.

Sin perjuicio de lo señalado, indica que si bien el art. 324 de la C.P.E., dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, el mismo está incorporado en la parte que regula la política fiscal, por lo que debe considerarse que este daño económico puede estar relacionado con otro tipo de acciones ilícitas, inclusive vinculado al art. 112 de la C.P.E., por lo que es claro que el mismo está referido a deudas como ingresos extraordinarios que podría percibir el Estado.

Sobre la L. N° 291, de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, misma que en la Disposición Transitoria Quinta, modifica el art. 59 de la L. N° 2492 CTb, remarca que en cuanto al cómputo de la prescripción establece nuevos términos de prescripción para las acciones de la Administración Tributaria, tomando en cuenta la gestión en la cual se ha producido el hecho generador. También determina que dichos términos de prescripción se ampliarán en tres años adicionales cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde y que el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los cinco años. Asimismo, la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, incluye en sus Disposiciones Adicionales Cuarta y Décima Segunda, provisiones sobre las Reglas de la Prescripción.

En cuanto a las modificaciones incluidas en la L. N° 291, la disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, señalando en su parág. IV; “la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible”. De lo que infiere que el régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las citadas Leyes Nos. 291 y 317; en ese entendido, destaca que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, tal cual lo establece el parág. IV del art. 59 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, ratificándose en consecuencia en todos los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada.

## II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

## III. Antecedentes administrativos y procesales.

El 24 de agosto de 2012, la AT notificó mediante cédula a Pierre Groleau, representante de AMAZONIC MAD SRL, con la Orden de Verificación N° 0012OVE1795 y el Requerimiento N° 97260, Formulario 4003, con alcance a la verificación específica de los hechos y/o elementos relacionados con los gastos de exportación que incluye en el IUE-BE, correspondiente a los periodos fiscales abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2007, y enero, febrero y marzo 2008; requiriendo la presentación de documentos.

Presentada la documentación el 10 de septiembre de 2012 por el contribuyente, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF/2599/2012, relativo a la verificación externa N° 00120VE01795, en cuya conclusión refiere que como resultado del análisis y verificación efectuada al contribuyente Amazonic MAD SRL, se estableció el reparo a favor del Fisco por 248.331 UFV, por concepto de tributo omitido actualizado, intereses y sanción por omisión de pago, recomendando se emita Vista de Cargo.

El 1 de noviembre de 2012, la AT notifica mediante cédula al sujeto pasivo con la Vista de Cargo N° 32-0308-2012 de 30 de octubre de 2012, estableciendo que el contribuyente AMAZONIC MAD SRL, no efectuó la retención y pago del IUE-BE por concepto de fletes marítimos, incumpliendo lo establecido en el art. 51 de la L. N° 843 y el art. 34 del D.S. N° 24051, configurando su conducta como Omisión de Pago, de conformidad a lo establecido en el art. 165 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, sancionada con el 100% del tributo omitido de conformidad al art. 42 del D.S. N° 27310 Reglamento al CTb (RCTb) otorgando al contribuyente treinta días para presentar los descargos una vez notificada la vista de cargo.

El 3 y 4 de diciembre de 2012, AMAZONIC MAD SRL, presentó y complementó descargos a la Vista de Cargo, consistentes en: fotocopias simples de comprobantes de pago a la empresa logística ATM; contrato de prestación de servicios; solicitud de certificados de pagos, respuesta logística ATM; asimismo argumentó que el IUE-BE es un impuesto de tipo mensual, debiendo pronunciarse sobre la prescripción, respecto de los periodos mayo 2007, octubre 2007 y noviembre 2007.

El 17 de diciembre de 2012, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF/3279/2012, concluyendo que AMAZONIC MAD SRL, no canceló el importe reparado y no presentó documentación de descargo que desvirtúe las observaciones efectuadas, ratificando las observaciones efectuadas en la Vista de Cargo.

El 28 de diciembre de 2012, la AT notificó mediante cédula al sujeto pasivo con la R.D. N° 17-1157-2012 de 26 de diciembre de 2012, que declaró la inexistencia del tributo omitido IUE-BE de los periodos fiscales abril, junio, agosto, septiembre, diciembre de 2007 y marzo 2008; y determinó de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente AMAZONIC MAD SRL por los periodos fiscales mayo, octubre, noviembre de 2007, enero y febrero de 2008; y calificó la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, intimándole al pago por el concepto de la deuda tributaria.

Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT-La Paz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0563/2013 de 6 de mayo, misma que revocó parcialmente la R.D. N° 17-1157-2012 de 26 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia GRACO La Paz del SIN, consecuentemente dejando sin efecto el importe de 44.468 UFV por tributo omitido más intereses y sanción por omisión de pago por el IUE-BE, relativo a los periodos fiscales de mayo, octubre y noviembre de la gestión 2007; y mantuvo firme y subsistente el tributo omitido de 49.772 UFV más intereses y sanción por omisión de pago por el IUE-BE, respecto a los periodos fiscales de enero y febrero de la gestión 2008, así como lo dispuesto en la parte resolutive primera del acto impugnado.

Ante éste hecho; la Gerencia Graco La Paz del SIN interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1149/2013 de 23 de julio, pronunciada por la AGIT, que confirmó la Resolución ARIT-LPZ/RA 0563/2013 de 6 de mayo. Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

## IV. De la problemática planteada.

Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

a. Si la AGIT no analizó correctamente la improcedencia del instituto de la prescripción del IUE-BE, estableciéndose que el cómputo de la prescripción inició desde el año siguiente a aquel que se produjo el vencimiento del pago, en autos el 1 de enero de 2009, hasta cuatro años, acaeciendo el 31 de diciembre de 2012, constatándose que la Resolución Determinativa fue emitida antes del vencimiento del instituto de la prescripción.

b. Si la AGIT no efectuó un correcto análisis del art. 324 de la C.P.E., y art. 3 de la L. N° 154.

## V. Análisis del problema jurídico planteado.

a. Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados, cabe hacer en principio énfasis en el instituto de la prescripción en materia tributaria, a partir de un análisis de la Constitución Política del Estado y la correcta interpretación que se le ha dado al art. 324.

Conforme a ello, en la doctrina tributaria, José María Martín ha señalado que: “La prescripción es generalmente enumerada entre los modos o medios extintivos de la obligación. Sin embargo, desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, esa institución no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella, es decir la correspondientes acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la prestación patrimonial que atañe al objeto de aquella” (Martín, José María, Derecho Tributario General, 2ª edición, pág. 189). Asimismo el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual establece que: “la prescripción de las obligaciones no reclamadas durante cierto tiempo por el acreedor o incumplidas por el deudor frente a la ignorancia o pasividad prolongadas del titular del crédito, tornándose las obligaciones inexigibles, por la prescripción de acciones que se produce” (Cabanelas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. 24 Edición. Argentina. Editorial Heliasta, p. 376).

El instituto de la prescripción estaba contemplado en nuestro ordenamiento jurídico abrogado (L. N° 1340 Código Tributario) en la Sección Quinta del Capítulo V, referido a la Extinción - de las obligaciones tributarias-, actualmente está contemplado en la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano (actual), precisamente en la Subsección V, de la Sección VII, dedicada a las formas de extinción de la obligación tributaria, es una categoría jurídica por la que, se le atribuye la función de ser una causa extintiva de la obligación tributaria, es necesario para el orden social, que responde a los principios constitucionales de certeza y seguridad jurídica, puesto que: “El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad que trae aparejada el transcurso del tiempo sin el ejercicio de un derecho. En otros términos, su objeto es evitar la falta de certeza en las relaciones jurídicas, producto de la inactividad de un sujeto titular de un derecho” (Buitrago Ignacio Josué, Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina. Memoria IV Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2011).

Para impedir el autoritarismo y abuso del Estado en ejercicio de su poder de imperium, por la hegemonía política, el constituyente ha dotado de una cláusula abierta para perfeccionar un sistema de protección del estante y habitante del territorio nacional, así el art. 3-II de la C.P.E. amplía el catálogo de derechos a los previstos en instrumentos internacionales, que además de ser fuente de derecho, conforman el bloque de constitucionalidad (art. 410-II C.P.E.). En esa medida, el art. 8-I de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, (Ratificada por Bolivia mediante L. N° 1430 de 11 de febrero de 1993), al otorgar las garantías judiciales exigibles por cualquier persona, especifica que: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial...” Sustrayendo de la norma que antecede la garantía del plazo razonable, excluye cualquier posibilidad de incertidumbre en la determinación de un derecho u obligación de orden civil, laboral, fiscal o de otra índole; enunciado, del que a contrario sensu, se extrae el derecho a la prescripción de toda obligación para el caso del tipo fiscal; lo que nos permite concluir que la normativa supra nacional que forma parte de nuestra legislación establece como derecho humano la prescripción.

La Constitución Política del Estado, en sus arts. 9-2 y 178, concibe el principio de seguridad jurídica a la que tiene derecho toda persona, a efectos de evitar arbitrariedades de las autoridades públicas. Las SS.CC. Nos. 753/2003-R, de 4 de junio y 1278/2006-R, de 14 de diciembre, establecen que, dentro del marco normativo la prescripción tiene como propósito otorgar seguridad jurídica a los sujetos pasivos; en consecuencia, al ser un principio consagrado con carácter general en la Constitución Política del Estado es aplicable al ámbito tributario, puesto que la capacidad recaudatoria prevista en el art. 323-I de la C.P.E., determina que las entidades fiscales deben ejercer sus facultades de control, investigación, verificación, fiscalización y comprobación a efectos de determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas en un determinado tiempo, con el objeto de que la Administración Tributaria desarrolle sus funciones con mayor eficiencia y eficacia en cuanto a la recaudación de impuestos y que los sujetos pasivos no se encuentren reatados a una persecución eterna por parte del Estado, lo que significaría una violación a su seguridad jurídica.

Que mediante A.S. N° 432 de 25 de julio de 2013, el Tribunal Supremo moduló el criterio asumido por la extinta Corte Suprema de Justicia, reconduciendo los fundamentos concluyó que: “...la prescripción como instituto jurídico de extinción de obligaciones, en materia tributaria, no es de oficio, y tanto la deuda tributaria así como sus accesorios de ley, y la sanción, se extinguen por prescripción, por la negligencia de la Administración Tributaria en determinar el adeudo tributario en el plazo establecido en la norma.”

Asimismo cabe referir que con respecto al art. 324 de la C.P.E., que establece que: “No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado”, este Tribunal ha efectuado el siguiente entendimiento: “... el daño económico que se debe entender aquel que afecta el patrimonio del Estado, como un daño material, entendemos que está relacionado con la responsabilidad por la función pública; es decir con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficien indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales, por cuanto el art. 152 Cód. Trib. Boliviano, es claro al señalar que; “si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se benefician con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado...” (A.S. N° 432 de 25 de julio de 2013).

Por ello, éste alto Tribunal aplicando el “modelo constitucional de justicia e igualdad”, establece que en virtud de todo lo anotado y, en resguardo del principio de seguridad jurídica consagrada en la Constitución Política del Estado, concluye que el instituto jurídico de la prescripción está aún vigente y debe ser aplicado por la Administración Tributaria como una de las formas de extinción de la obligación tributaria.

b. Ahora, corresponde verificar si la AGIT analizó correctamente la procedencia de la prescripción del IUE-BE, a objeto de determinar si la Resolución Determinativa fue emitida antes o después del vencimiento de la prescripción de los periodos fiscales mayo, octubre y noviembre de 2007.

Al respecto el art. 59 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, establece sobre la Prescripción, que; "I. Prescribirán a los 4 años las acciones de la Administración Tributaria para:

1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.
2. Determinar la deuda tributaria.
3. Imponer sanciones administrativas
4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria

II. El término precedente se ampliará a 7 años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le correspondiera".

En ese entendido los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, prevén que el curso de la prescripción se interrumpe con la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa y el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago, y se suspende con la notificación de Inicio de Fiscalización individualizada en el contribuyente, esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses, así como la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente, la suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la AT para la ejecución del respectivo fallo.

Por su parte el art. 51 de la L. N° 843 establece: "cuando se paguen rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% del monto total pagado o remesado".

Asimismo, se tiene que para la liquidación del IUE-BE se debe considerar el art. 34 del D.S. N° 24051, que señala: "según lo establecido en el art. 51 de la L. N° 843, quienes paguen, acrediten o remitan a beneficiarios del exterior rentas de fuente boliviana de las detalladas en los arts. 4 del presente reglamento y 19 y 44 de la L. N° 843 deberán retener y pagar hasta el día 15 del mes siguiente a aquél en que se produjeron dichos hechos la alícuota general del impuesto sobre la renta gravada equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto total acreditado, pagado o remesado".

De la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que el 28 de diciembre de 2012, la AT notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 17-1157-2012 de 26 de diciembre, como efecto del proceso iniciado con la Orden de Verificación 0012OVE01795 de 30 de julio de 2012 para la verificación del IUE de los periodos fiscales mayo, octubre y noviembre de 2007, conforme a ello y el marco normativo citado, con relación al periodo fiscal de mayo de 2007, el vencimiento del pago IUE-BE acaeció el 15 de junio de 2007; respecto al periodo fiscal octubre de 2007, el vencimiento del pago IUE-BE acaeció el 15 de noviembre de 2007; sobre el periodo fiscal de noviembre de 2007, el vencimiento del pago IUE-BE acaeció el 15 de diciembre de 2007, iniciándose el cómputo de la prescripción para los tres periodos el 1 de enero de 2008, finalizando el 31 de diciembre de 2011.

Al respecto es la propia Administración Tributaria quien procedió a liquidar el IUE-BE de forma mensual, en tanto en su demanda expone su análisis cual si la liquidación correspondiera efectuarse de forma anual, pretendiendo equivocadamente, establecer que el vencimiento a éste impuesto ocurrió en la gestión 2008, con el consecuente inicio de la prescripción a partir del 1 de enero de 2008, siendo que el IUE-BE es de carácter mensual conforme se tiene establecido en el art. 34 del D.S. N° 24051, en virtud de lo cual no corresponde considerar los fundamentos de la demanda.

#### V.1. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la Resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la AT en atención a que la deuda tributaria de 44.468 UFV más intereses y sanción por omisión de pago por el IUE-BE correspondientes a los periodos fiscales mayo, octubre y noviembre de 2007 han prescrito.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 23 de obrados, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1149/2013 de 23 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



22

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 22 a 25 de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 854/2013 de 01 de julio, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 38, la contestación de fs. 60 a 63 vta.; la respuesta del tercero interesado de fs. 92 a 93 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 98 a 99 vta., y 104 y vta., los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada; y,

I. Contenido de la demanda.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia del SIN N° 03-0498-13 de 27 de septiembre, Marco Antonio Juan Aguirre Heredia en representación de la Gerencia de Grandes Contribuyentes del SIN, se apersonó e interpuso demanda contencioso administrativa contra la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0854/2013 de 01 de julio, con los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

Refiere, que la Resolución de Recurso Jerárquico No. AGIT-RJ 0854/2013, viola flagrantemente el art. 324 de la C.P.E., y el art. 152 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, señalando que se debe tener claridad respecto a la comprensión y alcance de cuál es el daño económico que se ha causado al Estado cuando se está ante una deuda tributaria.

Que el art. 324 de la C.P.E., incluye como deudas que no prescriben, a las deudas tributarias, ya que indiscutiblemente causan daño económico al Estado cuando se le niega contar con recursos económicos para que pueda a su vez satisfacer las necesidades básicas de la ciudadanía. En ese sentido esa disposición constitucional, se encuentra dentro del contexto de la política fiscal que involucra los ingresos del Estado y que los impuestos como tal, están comprendidos dentro de los ingresos que el mismo percibe para el cumplimiento de sus fines, al respecto se debe entender que cualquier acción u omisión por parte de los administrados (sujeto pasivo) que ocasionen una disminución de los ingresos, como ser el incumplimiento del pago de las obligaciones tributarias, ocasiona una daño efectivo al Estado.

Asimismo conforme al principio de jerarquía normativa establecido en el art. 410 de la C.P.E., existe la obligación de aplicar preferentemente dicho artículo en el caso concreto. Por su parte el Código Tributario en su art. 5-I reconoce como fuente del derecho tributario en orden preferente a la Constitución Política del Estado, lo que determina que no se puede obviar la aplicación de una disposición de carácter constitucional.

Debe tenerse presente que las normas son de cumplimiento obligatorio, por lo que se debe cumplir con la normativa tributaria y su incumplimiento corresponde una sanción que constituye daño económico al Estado, análisis que realizó la Sentencia de Sala Plena N°. 211/2011 de 5 de junio, donde se sentó jurisprudencia y afirmó que: "...la nueva Constitución Política del Estado, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado...".

Asimismo cita la línea jurisprudencial emitida en la S.C. N° 0028/2005 de 28 de abril que en lo principal refiere: "...la Prescripción queda configurada como forma anormal de la extinción del crédito tributario, toda vez que la verdadera finalidad de la relación obligacional suele ser la de su desaparición con su cumplimiento...", citas mencionadas también en la interposición del recurso jerárquico sobre los cuales las AGIT elude pronunciarse señalando que las mismas no emiten pronunciamiento expreso sobre la imprescriptibilidad de las deudas tributarias.

I.2. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0854/2013 de 1 de julio, manteniendo subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-0350-2012.

II. Contestación a la demanda.

II.1. Antecedentes de hecho y fundamentos de la contestación.

Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:



Que el art. 324 de la C.P.E., que dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, no puede ser interpretada sin antes estar debidamente definida por una Ley en la Asamblea Legislativa Plurinacional; en ese sentido se publicó la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que incluye en sus disposiciones adicionales cuarta y décima segunda, previsiones sobre las reglas de prescripción, asimismo la L. N° 291, de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012 misma que en la Disposición Transitoria Quinta, modifica el art. 59 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano y en la parte pertinente (parágrafo IV) señala textualmente que: "La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible"; en consecuencia, otorga el marco legal de interpretación y aplicación del instituto de la prescripción de la facultad de ejecución en el marco de la C.P.E.

De lo que infiere que el régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las citadas Leyes Nos. 291 y 317; en ese entendido, destaca que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, tal cual lo establece el parág. IV del art. 59 de la L. N° 2492 CTb, modificado por la Disposición Transitoria Quinta de la L. N° 291, normativa ratificada también mediante L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, puesto que conforme al art. 59 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano lo que prescribe son las acciones o facultades de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas; por lo que en caso en que existiera responsabilidad, por parte de los funcionarios públicos responsables por la inacción de la AT respecto a la deuda tributaria, ya sea ejecutiva, administrativa, penal o civil, se aplicará lo previsto por la L. N° 1178, a efectos de recuperar la deuda tributaria o sanción no determinada o no cobrada, siendo también necesario señalar que la figura jurídica de la prescripción tiene como objeto otorgar la seguridad jurídica a la que tiene derecho toda persona.

Bajo ese contexto, refiere que según la normativa vigente, la acción administrativa para sancionar contravenciones prescribe conforme al art. 154 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, en tanto se interrumpe o suspende en forma similar a la obligación tributaria; conforme detallan los arts. 59, 60, 61 y 62 de la citada Ley; por lo que de la revisión de antecedentes se observa que las facultades de la AT para sancionar la contravención incurrida en el mes de febrero de 2006, por el periodo enero de 2006, prescribió el 31 de diciembre de 2010, sin que se evidencien causales de suspensión ni de interrupción del curso de la prescripción descritas en los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, puesto que la Resolución Sancionatoria N° 18-0350-2012, fue notificada el 26 de diciembre de 2012, cuando sus facultades sancionatorias ya habían prescrito.

#### II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

#### II.3. Respuesta del tercero interesado.

Con los mismos argumentos que la AGIT refiere, que el art. 59 de la L. N° 2492 CTb reconoce el instituto de la prescripción en materia tributaria, estableciendo que prescribirán en cuatro años las acciones de la Administración Tributaria para imponer sanciones administrativas, por su parte el art. 60 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano establece que el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

La presentación de la información software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención correspondiente al periodo fiscal de enero/2006, debió realizarse en el periodo fiscal febrero/2006 por lo cual el supuesto ilícito de incumplimiento también se hubiera producido en dicho periodo.

En el presente caso comenzando el cómputo el 1 de enero de 2007 la Administración Tributaria solo podía imponer sanciones hasta el 31 de diciembre de 2010, por lo cual a tiempo de la notificación de la resolución sancionatoria ya no tenía facultades para imponer sanciones.

Cita a su vez la L. N° 291, establece en su disposición adicional sexta una modificación al art. 60 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, que en el caso específico del cómputo de la prescripción para el caso de contravenciones tributarias tiene carácter retroactivo, consecuentemente en el presente caso el cómputo de la prescripción comenzó el 1 de marzo de 2006, quedando prescritas las facultades de la AT para imponer sanciones en fecha 01 de marzo de 2010. Que en el hipotético caso de que la L. N° 291 no hubiera realizado modificación a la forma de cómputo de la prescripción, dicho cómputo de la prescripción habría comenzado el 1 de enero de 2007, quedando prescritas las facultades de la administración el 1 de enero de 2011.

#### II.4. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

III.1. El 15 de mayo de 2008, la Administración Tributaria (AT) notificó a Waldo Andrade Toledo representante de Fortaleza Fondo Financiero Privado S.A. con el Auto inicial de Sumario Contravencional N° 000849110195 de 24 de abril de 2008, por el incumplimiento al deber formal de presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, del periodo fiscal enero/2006, estableciendo preliminarmente una sanción de 5.000 UFV, de conformidad al Punto 4.3 del num. 4 del Anexo A de la RND N°10-0021-04.

El 06 de junio de 2008, la AT emitió el Informe GDGLP-DF-PEV-I-1198/08 estableciendo que notificado el contribuyente Fortaleza Fondo Financiero Privado S.A., con el citado Auto Inicial de Sumario Contravencional, dentro del término otorgado, no hizo efectivo el pago, ni presentó descargo alguno, recomendando por tanto, remitir el documento al Departamento Jurídico para su consiguiente proceso.

El 26 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó a Nelson Hinojosa Jiménez, representante de Fortaleza Fondo Financiero Privado S.A. con la Resolución Sancionatoria N° 18-0350-2012 de 12 de noviembre de 2012, estableciendo la sanción de 3.000

UFV, por la contravención de Incumplimiento de Deberes Formales, “No presentación de la Información a través del Módulo Da Vinci RC-IVA, Agentes de Retención”, por el período fiscal enero/2006, en aplicación del Subnumeral 4-3, num. 4. Del Anexo “A” de la RND N°10-0021-04, aplicando retroactivamente la sanción prevista en la RND N°10-0030-2011, conforme los arts. 150 y 162-I de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano.

III.2. Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT-La Paz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0360/2013 de 15 de abril, misma que revocó totalmente la RS N°18-0350-2012 de 12 de noviembre, consecuentemente dejando sin efecto por prescripción la multa de 3.000 UFV, por incumplimiento al deber formal de presentación de información consolidada del RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención de período fiscal enero de 2006.

III.3. Ante éste hecho; la Gerencia Graco La Paz del SIN interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0854/2013 de 01 de julio, pronunciada por la AGIT, que confirmó la Resolución ARIT-LPZ/RA 0360/2013 de 15 de abril, en consecuencia se revoca totalmente la Resolución Sancionatoria N° 18-0350-2012 de 12 de noviembre, al haber transcurrido el curso de la prescripción para la aplicación de la sanción de 3.000 UFV; por consiguiente, se declara prescritas las facultades para imponer la sanción por incumplimiento al deber formal de presentación de información consolidada del RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención del período fiscal enero de 2006; sea conforme establece el inc. b) parág. I del art. 212 de la L. N° 3092. Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

#### IV. De la problemática planteada.

Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si la AGIT aplicó erróneamente los arts. 152 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano y 324 de la C.P.E., puesto que el fin de la norma sería prohibir la prescripción de la deuda tributaria por daño económico al Estado, en consecuencia la sanción de 3.000 UFV por incumplimiento al deber formal de presentación de información consolidada del RC-IVA Agentes de Retención de período enero de 2006, impuesta al contribuyente, no habría prescrito.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la entidad actora presuntamente incurridos por la AGIT en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

En la doctrina tributaria, José María Martín señala: “La prescripción es generalmente enumerada entre los modos o medios extintivos de la obligación. Sin embargo, desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, esa institución no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella, es decir la correspondiente acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la prestación patrimonial que atañe al objeto de aquella” (Martín, José María, Derecho Tributario General, 2ª edición, pág. 189). Asimismo el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual establece que: “la prescripción de las obligaciones no reclamadas durante cierto tiempo por el acreedor o incumplidas por el deudor frente a la ignorancia o pasividad prolongadas del titular del crédito, tornándose las obligaciones inexigibles, por la prescripción de acciones que se produce” (Cabanelas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. 24ª Edición. Argentina. Editorial Heliasta, p. 376).

El instituto de la prescripción estaba contemplado en nuestro ordenamiento jurídico abrogado (L. N° 1340 Cód. Trib.) en la Sección Quinta del Capítulo V, referido a la Extinción -de las obligaciones tributarias-, actualmente está contemplado en la L. N° 2492 Código Tributario (actual), precisamente en la Subsección V, de la Sección VII, dedicada a las formas de extinción de la obligación tributaria, es una categoría jurídica por la que, se le atribuye la función de ser una causa extintiva de la obligación tributaria, es necesaria para el orden social, que responde a los principios constitucionales de certeza y seguridad jurídica, y no en la equidad y la justicia, puesto que: “El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad que trae aparejada el transcurso del tiempo sin el ejercicio de un derecho. En otros términos, su objeto es evitar la falta de certeza en las relaciones jurídicas, producto de la inactividad de un sujeto titular de un derecho” (Buitrago Ignacio Josué, Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina. Memoria IV Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2011).

Para impedir el autoritarismo y abuso del Estado en ejercicio de su poder de imperium, por la hegemonía política, el constituyente ha dotado de una cláusula abierta para perfeccionar un sistema de protección del estante y habitante del territorio nacional, así el art. 13-II de la C.P.E., amplía el catálogo de derechos en base a los previstos en instrumentos internacionales, que además de ser fuente de derecho, conforman el bloque de constitucionalidad (art. 410-II C.P.E.). En esa medida, el art. 8-I de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, (Ratificada por Bolivia mediante L. N° 1430 de 11 de febrero de 1993), al otorgar las garantías judiciales exigibles por cualquier persona, especifica que: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial...” Sustrayendo de la norma que antecede la garantía del plazo razonable, excluye cualquier posibilidad de incertidumbre en la determinación de un derecho u obligación de orden civil, laboral, fiscal o de otra índole; enunciado, del que a contrario sensu, se extrae el derecho a la prescripción de toda obligación para el caso del tipo fiscal; lo que nos permite concluir que la normativa supra nacional que forma parte de nuestra legislación establece como derecho humano la prescripción.

La C.P.E., en sus arts. 9-2 y 178, concibe el principio de seguridad jurídica a la que tiene derecho toda persona, a efectos de evitar arbitrariedades de las autoridades públicas. Las Sentencias Constitucionales SS.CC. Nos. 753/2003-R, de 4 de junio y 1278/2006-R, de 14 de diciembre, establecen que, dentro el marco normativo la prescripción tiene como propósito otorgar seguridad jurídica a los sujetos pasivos; en

consecuencia, al ser un principio consagrado con carácter general en la Constitución Política del Estado, es aplicable al ámbito tributario, puesto que la capacidad recaudatoria prevista en el art. 323-I de la C.P.E., determina que las entidades fiscales deben ejercer sus facultades de control, investigación, verificación, fiscalización y comprobación a efectos de determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas en un determinado tiempo, con el objeto de que la Administración Tributaria desarrolle sus funciones con mayor eficiencia y eficacia en cuanto a la recaudación de impuestos y que los sujetos pasivos no se encuentren reatados a una persecución eterna por parte del Estado, lo que significaría una violación a su seguridad jurídica.

Que, mediante A.S. N° 432 de 25 de julio de 2013, el Tribunal Supremo moduló el criterio asumido por la extinta Corte Suprema de Justicia, reconduciendo los fundamentos concluyó que: "...la prescripción como instituto jurídico de extinción de obligaciones, en materia tributaria, no es de oficio, y tanto la deuda tributaria así como sus accesorios de ley, y la sanción, se extinguen por prescripción, por la negligencia de la Administración Tributaria en determinar el adeudo tributario en el plazo establecido en la norma."

Asimismo cabe referir que con respecto al art. 324 de la C.P.E., que establece que: "No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado", este Tribunal ha efectuado el siguiente entendimiento: "... el daño económico que se debe entender aquel que afecta el patrimonio del Estado, como un daño material, entendemos que está relacionado con la responsabilidad por la función pública; es decir con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales, por cuanto el art. 152 del Código Tributario Boliviano, es claro al señalar que; "si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado..." (A.S. N° 432 de 25 de julio de 2013).

Por ello, éste alto Tribunal aplicando el "modelo constitucional de justicia e igualdad", establece que en virtud de todo lo anotado y, en resguardo del principio de seguridad jurídica consagrada en la Constitución Política del Estado, concluye que el instituto jurídico de la prescripción está aún vigente y debe ser aplicado por la Administración Tributaria como una de las formas de extinción de la obligación tributaria.

Al respecto el art. 59 de la L. N° 2492 CTb establece sobre la Prescripción, que; "I. Prescribirán a los 4 años las acciones de la Administración Tributaria para:

1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.
2. Determinar la deuda tributaria.
3. Imponer sanciones administrativas
4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria

II. El término precedente se ampliará a 7 años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda".

En ese entendido el término de la prescripción conforme al art. 60 del Cód. Trib. Boliviano se computará desde el 01 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

El art. 61 del Cód. Trib. Boliviano, señala que la prescripción se interrumpe por: a) La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa. b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción.

Conforme al art. 62 del Cód. Trib. Boliviano, la suspensión del curso de la prescripción se suspende con: "I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por 6 meses. II. La interrupción de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo".

De la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que el 26 de diciembre de 2012, la AT notificó personalmente a Nelson Hinojosa Jiménez, en representación de Fortaleza Fondo Financiero Privado SA, con la Resolución Sancionatoria N° 18-0350-2012, que establece la sanción de 3.000 UFV por no haber presentado la documentación consolidada del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, correspondiente al periodo fiscal enero/2006, que debió ser presentada el mes de febrero de 2006, en la misma fecha de presentación de la Declaración Jurada del Form. 98; por consiguiente, corresponde aplicar el término de prescripción de cuatro años establecido en la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano art. 59-I-3), cuyo cómputo de acuerdo al art. 60-I se inició el 1 de enero de 2007 concluyendo el 31 de diciembre de 2010, es decir, en el presente caso la facultad de la AT para sancionar la contravención incurrida en el mes de febrero de 2006, por el periodo enero de 2006, prescribió el 31 de diciembre de 2010, sin que se evidencien causales de suspensión ni de interrupción del curso de la prescripción descritas en los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492 CTb, puesto que la RS N° 18-0350-2012, fue notificada el 26 de diciembre de 2012, cuando sus facultades sancionatorias ya habían prescrito.

Consecuentemente la AGIT, al confirmar la Resolución ARIT-LPZ/RA 0360/2013 de 15 de abril y revocar la Resolución Sancionatoria N° 18-0350-2012 de 12 de noviembre por haber prescrito las facultades para imponer la sanción por incumplimiento al deber formal de presentación de información consolidada del RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención del periodo enero de 2006; resolvió dentro del marco legal previsto en los arts. 59-3), 60-I, 61, 62 y 154 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano.

#### V.1. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la Resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la AT en atención a que la acción para imponer sanciones ha prescrito conforme a lo previsto en los arts. 59-3), 60-I, 61, 62 y 154 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 22 a 25 de obrados, subsanada a fs. 36 y vta., interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0854/2013 de 1 de julio, la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



23

**Asociación Accidental "AR.BOL" c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 44 a 50, en la que Rodrigo Alfonso Palazuelos Gutiérrez, en representación de la Asociación Accidental "AR.BOL", impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0364/2013 pronunciada el 18 de marzo por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 63 a 67, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que el 16 de octubre de 2012 a la conclusión de la ejecución de un tránsito aduanero realizado al amparo del art. 102 y siguientes de la Ley General de Aduanas, y contando con el MIC/DTA, la empresa de transportes entregó 8 vehículos conforme a los partes de recepción, dentro de los cuales se encontraba la camioneta doble cabina, marca Nissan, tipo Frointer NP300, a diesel con año de fabricación 2011 con Chasis N° 3N6PD23T2CK010558. A la conclusión de la operación de tránsito aduanero, el concesionario ALBO S.A. recibió el vehículo, como demuestra el parte de Recepción pasando al régimen de depósito aduanero de conformidad al art. 113 y ss., de la Ley de Aduanas.

Continúa señalando que mediante nota de 21 de marzo de 2012, se solicitó el reembarque del vehículo a origen, toda vez que no sería sometido al régimen de importación y consiguiente internación a territorio nacional. Menciona que la Administración Aduanera negó de manera infundada su solicitud, emitiendo el Acta de Intervención Contravencional N° AN-SCRZI-AI 58/2012 de 20 de junio de 2012 y posterior resolución sancionatoria que fue impugnada por recurso de alzada y jerárquico respectivamente las cuales confirmaron la resolución sancionatoria.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Reitera los fundamentos técnico-jurídicos de la resolución impugnada, y fundamenta su demanda señalando:

Inexistencia de la contravención de contrabando contravencional, debido a que tanto la conducta del importador como de los operadores que intervinieron en la operación de comercio exterior está enmarcada en la Ley, toda vez que la mercancía sujeta a depósito aduanero se encuentra legalmente internada bajo el régimen de tránsito aduanero, amparado en los documentos de embarque exigidos por Ley (MIC/DTA), habiendo permitido la Administración Aduanera el ingreso de dicho motorizado por horas y rutas habilitadas con destino final Aduana Interior Santa Cruz, habiendo la empresa de transporte cumplido con todas las exigencias, formalidades y obligaciones aduaneras.

Arribado el vehículo y una vez constatado que su importación se encuentra prohibida en Bolivia, se hizo la solicitud de reembarque y mencionó que el art. 88 de la L.G.A., define qué es la importación de consumo, y añadió que el vehículo estaba destinado a retornar a su país en el extranjero, no existiendo una norma que prohíba el reembarque.

En definitiva y contrariamente a lo fundamentado en la resolución impugnada, el hecho que el vehículo se encuentre prohibido de importar, por sí mismo no constituye Contrabando Contravencional ya que para la configuración del tipo se requiere que la conducta del sujeto activo se adecue al precepto legal como en materia penal; es decir, que para establecer la conducta antijurídica para que el agente sea sometido a sanción debe existir tipicidad, adecuación, la subsunción del acto humano voluntario al tipo sancionado en caso contrabando. Refirió que el vehículo estuvo en zona primaria bajo el control aduanero, no habiendo salido a zona secundaria en aplicación de la Ley, por lo que debe ser reexportado a su país de origen y que en ninguna parte de la mencionada resolución se señalan las pruebas existentes que acrediten la conducta de AR.BOL que configura el tipo de contrabando.

Con relación al reembarque del vehículo, manifiesta que de conformidad con el art. 150 de la L.G.A., se ha previsto la posibilidad de reembarque de mercancías que aunque ingresaron a territorio nacional aun no salieron de zona primaria y control aduanero, debido a que las mismas no podrán ser sometidas a régimen de importación a consumo nacionalizadas e internadas a zona secundaria, para permanecer en territorio aduanero nacional en forma definitiva.

En ese contexto la Gerencia Nacional de Normas de la Aduana Nacional de Bolivia ha emitido el instructivo FAX AN-GNNGC-DNPNC-FA12/04, por el cual autoriza el reembarque mercancías prohibidas o que no cuenten con autorización y que hubieran ingresado a territorio aduanero nacional y para las que no se hubiera presentado despacho aduanero de importación, excepcionalmente podrán ser reembarcadas en el plazo no mayor a 48 horas a partir de la constatación del ilícito, hacen hincapié que en el presente caso no existe ilícito alguno.

Manifiesta que por un error del embarcador en origen, se despachó un vehículo cuya importación se encuentra prohibida, aspecto que no fue observado por la Aduana Nacional al momento de su ingreso, a pesar de haberse presentado la documentación correspondiente junto al documento de embarque, habiendo instruido la Aduana, el tránsito aduanero hasta la Aduana Interior Santa Cruz aspecto que fue cumplido por el transportista, una vez arribada la carga y emitido el parte de recepción fue la Agencia Despachante quien detectó la irregularidad, la cual de forma inmediata y antes de solicitar su ingreso de la mercancía a zona secundaria bajo el régimen de importación de consumo, presentó la solicitud de reembarque del vehículo, por lo que lejos de declarar el contrabando, debió la Aduana proceder al reembarque y no negar la solicitud sin ningún fundamento.

Aclaró que, si bien el FAX AN-GNNGC-DNPNC-FA12/04, independientemente de la normativa contenida en la Ley General de Aduanas y su Reglamentación, señala la posibilidad del reembarque desde Aduanas en Frontera o Aeropuerto, pero no limita ni restringe la posibilidad de reembarcar desde cualquier otra Administración o Recinto Aduanero, simplemente regula la forma de hacer reexpedición desde Administradoras de Aeropuerto Frontera, tampoco dicha normativa tipifica este hecho, como delito o contravención, ni limita o prohíbe realizar un reembarque de Aduana Interior.

A continuación transcribe el art. 269 de la Ley General de Aduanas relacionado con el reembarque, y señaló que dicha norma no fue interpretada y aplicada adecuadamente a momento de emitir la resolución impugnada. Además señaló que no consideró que la normativa vigente posibilita realizar el reembarque de mercancías con la condición de prestar fianza del 100% de los tributos, siempre y cuando el mismo tenga como destino una Aduana de exterior del país, que fue exactamente lo que solicitaron a la Aduana Interior Santa Cruz sin embargo, negaron dicha petición con base en una interpretación parcial de un fax instructivo dirigido a Administradores de Frontera y Aeropuerto que no es una limitante para la Aduana Interior.

Finalmente observa la omisión de fundamentación en la resolución sancionatoria, y que al momento de emitir la resolución jerárquica, no realizó una adecuada valoración y aplicación de la norma, en cuanto a la fundamentación y motivación que deben contener los actos administrativos contenidos en las resoluciones definitivas, que es el caso de la resolución sancionatoria que se impugnó pese a que oportunamente se hizo la respectiva fundamentación de la vulneración de la Garantía Constitucional establecida en el art. 115 de la Constitución Política del Estado, referida al debido proceso en la sub-regla de fundamentación o motivación que deben tener las resoluciones de conformidad al art. 169 de la L. N° 2492, el Administrador de la Aduana Interior se limitó a ratificar lo establecido en el Acta de Intervención Contravencional AN-SCRZI-AI-55/2012 y que en virtud de la garantía constitucional del art. 115 de la C.P.E., debió fundamentar sus razonamientos jurídico-administrativo de acuerdo al hecho y el derecho, debiendo calificar la conducta del consorcio, señalando con precisión las normas legales infringidas y fundamentalmente pronunciarse sobre las pruebas de descargo presentadas y el no haberlo hecho ha tornado su resolución en una determinación de hecho y no de derecho viciándola de nulidad.

Menciona que la sentencia se equipara con una (Resolución Sancionatoria) por lo que ese acto debe contener la expresión más significativa del ejercicio del poder debe ser sujeta a fiscalización por eso el Estado Boliviano que asumió como Sistema para la Valoración de la Prueba el de la Sana Crítica de conformidad al art. 81 de la L. N° 2492, principios que no cumplieron de acuerdo a lo explicado y fundamentado, este sistema permite regular la actividad intelectual del juzgador frente a la prueba y eliminar toda discrecionalidad y arbitrariedad marcando reglas de razonamiento y logrando un equilibrio entre la lógica y la experiencia, reglas que debe cumplir el juzgador que están regidas por principios elementales de la lógica formal, el de identidad, el del tercero excluido, el de falta de razón suficiente de contradicción, etc. y principios generales de la valoración de la prueba en combinación con el principio de legalidad y el debido proceso consagrados en el art. 115 de la C.P.E.; la prueba presentada no fue valorada en la resolución que impugnó omisión que viola el Debido Proceso y vicia de nulidad el referido acto administrativo.

Finalmente se refiere al principio de legalidad y a la garantía del debido proceso.

I.1. Petitorio.

Solicita que se dicte sentencia declarando probada la demanda, se revoque la Resolución N° AGIT/RJ 0360/2013 de 18 de marzo de 2013 y en consideración a todos los vicios de nulidad ampliamente fundamentados y probados dispongan la nulidad de todo lo obrado hasta el acta de intervención inclusive, a efectos de reponer los derechos y garantías conculcados en el marco de la ley.

## II. De la contestación a la demanda.

Que ante esta demanda, el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona al proceso y contesta la demanda en forma negativa señalando:

Que se debe aclarar que el art. 117 par. 1 inc. e) del Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado por D.S. N° 25870 modificado por la Disposición Transitoria Primera del D.S. N° 0572 establece que sin perjuicio de las prohibiciones establecidas por Ley, y en otras normas legales se prohíbe bajo cualquier régimen aduanero o destino aduanero especial, el ingreso a territorio nacional de vehículos partes y accesorios para vehículos, usados o nuevos que de acuerdo a normativa vigente se encuentren prohibidos de importación. Por otro lado el inc. g) del art. 9 del Anexo del D.S. N° 28963 incorporado por el art. 3 del D.S. N° 29836 manifiesta que no está permitida la importación de vehículos automotores a Diesel Oil cuya cilindrada sea menos o igual a cuatro mil centímetros cúbicos (sic).

El 23 de marzo de 2012, la Administración Aduanera en su Informe Técnico, manifestó que según el número de motor, la cilindrada de los vehículos cuestionados es de 2488 c.c. por lo que considero improcedente la solicitud de reembarque de ocho camionetas doble cabina Nissan Frontier NP 300 a Diesel año de fabricación 2011, situación que fue contemplada en el Acta de Intervención y Resolución Sancionatoria en el entendido que los vehículos están prohibidos de importación motivo por el que se les califico como Contrabando Contravencional de conformidad a los arts. 160-4 y 181 de la L. N° 2492.

En el caso el vehículo Nissan Frontier NP300 modelo 2011, cilindrada 2488 c.c. con Chasis N° 3N6PD23T6CK001846, está prohibido su ingreso a territorio nacional bajo cualquier régimen aduanero o destino aduanero, razón por la cual, al haberlo ingresado, la Asociación Accidental AR.BOL infringió la normativa y, con posterioridad al ingreso de mercancía prohibida a territorio nacional, solicitó a la Administración Aduanera el reembarque.

Bajo ese contexto, el art. 150 de la L. N° 1990 concordante con el art. 269 de su Reglamento, dispone que solo procederá el reembarque de las mercancías que se encuentren en depósitos aduaneros destinados al extranjero, con la presentación de la Declaración Jurada de mercancías de exportación antes de la expiración del término legal de 48 horas; además que al momento de la solicitud de reembarque, debe indicar la Aduana de salida por la que se realizara la operación, no habiendo considerado el sujeto pasivo que independientemente del régimen o recinto aduanero que hubiera tenido la mercancía, su importación está prohibida y por ello, no debía ingresar al territorio nacional. Agregó que la contravención por contrabando establecida en el art. 181 de la L. N° 2492, fue cometida al momento que ingresó al territorio aduanero nacional (zona primaria) como dispone el art. 4 de la L. N° 1990, de modo que al estar prohibida la importación de los referidos vehículos, no está permitido su ingreso, nacionalización ni su reembarque.

Con relación a que la resolución jerárquica no realizó una adecuada valoración y aplicación de la norma, manifiesta que la Resolución Sancionatoria efectuó una descripción del hecho, desde la elaboración de los partes de Recepción del ingreso de las 8 camionetas doble cabina Nissan Frontier NP300 a diesel año de fabricación 2011, al recinto aduanero de ALBO S.A., la solicitud de reembarque efectuada por Ada Guapay SRL de las camionetas, el Informe Técnico AN-SCRZI-IN-647/2012, que declaró improcedente la solicitud de reembarque, por ser vehículos cuya importación está prohibida, se hizo la cita del D.S. N° 29836 art. 3 y D.S. N° 572 en artículo único que modifica el art. 117 del D.S. N° 25870, art. 160-4 y 181-b) y f) normativa que sustentó la Administración para respaldar los indicios de Contrabando Contravencional. También que la solicitud de reembarque fue presentada con posterioridad a las 48 horas por lo que se consideró improcedente la solicitud de reembarque, por lo que al evidenciarse fundamentos de hecho y derecho, habiéndose efectuado la valoración correspondiente del acto impugnado, no resulta evidente la vulneración al debido proceso y principio de legalidad.

### II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Asociación Accidental AR.BOL., manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

## III. Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de antecedentes administrativos, permite concluir lo siguiente:

1. El 21 de marzo de 2012, la Agencia Despachante de Aduana Guapay SRL - a nombre de la Asociación Accidental AR.BOL - solicitó autorización de reembarque para 8 camionetas Nissan Frontier, que se encontraban en Recinto Aduanero de la Almacenera Boliviana, entre las que se encontraba la camioneta con Chasis N° 3N6PD23T2CK010558.

2. El 23 de marzo de 2012, con Informe Técnico AN-SCRZI-IN-647/2012, se comunicó que una vez realizada la inspección documental y estudio correspondiente a las características de los vehículos y su cilindrada, se consideraba que era pertinente declarar la improcedencia de la solicitud.

3. Con ese antecedente, se emitió el Acta de Intervención Contravencional N° AN-SCRZI-AI 58/2012 de 20 de junio de 2012, que calificó la conducta como Contrabando Contravencional de conformidad con los arts. 160-4 y 181 de la L. N° 2492, determinando tributos aduaneros en la suma de 28.233,85 UFV y otorgando el plazo de 3 días para la presentación de descargos, en los cuales se señaló que existió error del embarcador, motivo por el cual ADA - al detectar la irregularidad - en forma inmediata y antes que se cumplan las 48 horas, presentó la solicitud de reembarque, por lo que la conducta de Guapay se encuentra enmarcada en la Ley.

4. Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria N° AN-SCRZI-RS-68/2012 de 25 de julio de 2012 que declaró probado el contrabando contravencional y dispuso el comiso definitivo de la mercancía descrita en el Acta de Intervención Contravencional N° AN-SCRZI-AI 58/2012 de 20 de junio de 2012.

5. Resolución que fue recurrida con la interposición de recurso de alzada que fue resuelto por resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0501/2012 de 3 de diciembre de 2012 que confirmó la resolución sancionatoria impugnada. Habiendo también interpuesto recurso jerárquico que fue resuelto con la resolución que se impugna en el presente proceso, que determinó confirmar la resolución de alzada, que confirmó la resolución sancionatoria.

En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 84, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que no fue absuelta por el demandante.

Concluido el trámite procesal, por decreto de fs. 88, se dispuso autos para sentencia.

#### IV. Problema jurídico planteado.

La controversia radica en determinar, si es evidente la falta de fundamentación en la resolución sancionatoria que vulneró los principios del debido proceso y de legalidad y en caso de corresponder, emitir pronunciamiento de fondo, respecto a la existencia de contrabando contravencional porque la empresa demandante, considera que no existió tipicidad por encontrarse su conducta enmarcada en la Ley y finalmente, que era procedente la solicitud de reembarque.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

El Procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación así como de la administración tributaria. Conforme lo dispone el art. 109-I de la C.P.E., que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la L.O.J., que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en un situación similar".

De los antecedentes administrativos técnicos cotejados con la Resolución Jerárquica impugnada, se tiene:

Con relación a la acusada falta de fundamentación de la resolución sancionatoria, la revisión minuciosa de la misma da cuenta que la Administración Aduanera expresó en ella, el hecho que fue objeto del proceso; es decir, la internación a territorio nacional (recinto aduanero de ALBO S.A.), de ocho camionetas, modelo 2011, entre ellas, la camioneta con Chasis N° 3N6PD23T2CK010558, cuyo reembarque fue denegado, por tratarse de un vehículo cuya importación está prohibida, contiene además las normativa que se consideró vulnerada, así como el análisis de los descargos presentados por la ahora demandante, en los que se reconoce que en la importación del vehículo se debió a un error del embarcador y que presentó la solicitud de reembarque en el plazo de 48 horas; consiguientemente, no es evidente que la resolución sancionatoria se hubiera limitado a ratificar lo establecido en la resolución de sumario contravencional. Se considera también, que la demandante en forma genérica señala que se debió fundamentar sus razonamientos jurídico-administrativo de acuerdo al hecho y el derecho, debiendo calificar la conducta del consorcio, señalando con precisión las normas legales infringidas y fundamentalmente pronunciarse sobre las pruebas de descargo presentadas y el no haberlo hecho ha tornado que su Resolución en una determinación de hecho y no de derecho viciándola de nulidad; sin embargo, no expresa de qué manera no se fundamentó o cuál fue el agravio efectivo provocado por la ausencia de motivación, por lo que no corresponde acoger la pretensión de nulidad.

En el fondo, el art. 117-e) del Reglamento a la Ley General de Aduanas señala: Sin perjuicio de las prohibiciones establecidas por Ley y en otras normas legales, se prohíbe bajo cualquier régimen aduanero o destino aduanero especial, el ingreso a territorio nacional de las siguientes mercancías: "...e) Vehículos, partes y accesorios para vehículos, usados o nuevos que de acuerdo a normativa vigente se encuentren prohibidos de importación". En autos, desde la empresa demandante hasta la autoridad demandada, son conformes en que la camioneta Nissan Frontier NP300 a diesel, modelo 2011, cilindrada 2488 c.c. con Chasis N° 3N6PD23T2CK010558, cuya importación estaba prohibida, ingresó al territorio nacional, aspecto que también fue bien establecido por la autoridad demandada como Contrabando Contravencional de conformidad a los arts. 160-4) y 181 de la L. N° 2492, por lo que no existen una controversia propiamente dicha, de manera que tampoco resulta evidente lo afirmado por la demandante en sentido que no existió la contravención aduanera de contrabando contravencional.

Con relación al reembarque de la camioneta Nissan Frontier NP300 a Diesel, modelo 2011, cilindrada 2488 c.c. con Chasis N° 3N6PD23T2CK010558; es evidente que el FAX AN-GNNGC-DNPNC-FA12/04, autoriza el reembarque de las mercancías prohibidas de importación y de aquellas que no cuenten con autorización, en un plazo no mayor a las 48 horas a partir de la constatación del ilícito aduanero; asimismo, el art. 269 del Reglamento a la Ley General de Aduanas posibilita realizar el reembarque de mercancías con la condición de afianzar el 100% de los tributos siempre y cuando tenga como destino una Aduana del exterior del país.

En ese sentido, a fs. 28 del Anexo N° 2, cursa el Parte de Recepción 701 2012 113424 -001AR.892.19225, que señala como fecha de recepción el 16 de marzo de 2012, en tanto que el 21 de marzo de 2012, fue la fecha en la que se presentó la solicitud de reembarque por la

Agencia Despachante Guapay SRL por cuenta de la Asociación Accidental AR.BOL SRL; es decir, fuera del plazo señalado y sin indicar formalmente, cuál era la Aduana de Salida, de modo que no es evidente que se hubiera cumplido con la presentación en plazo y forma como afirmó la demandante, motivo por el cual, también, corresponde desestimar su pretensión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA, la demanda interpuesta por Rodrigo Alfonso Palazuelos Gutiérrez en representación de la Asociación Accidental "AR.BOL", manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ N° 364/2013 de 18 de marzo, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



24

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 32 a 36, en la que Enrique Martín Trujillo Velásquez, en representación de Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0744/2013 pronunciada el 11 de junio por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 63 a 66, absuelve traslado y contesta por el tercer interesado de fs. 112 a 116, réplica de fs. 125 a 126, dúplica a fs. 132, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Administración Tributaria en uso de sus atribuciones, emitió y notificó en 29 de noviembre de 2010, mediante cédula al contribuyente Supermercado FIDALGA S.A., con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 1886/2010 de 23 de noviembre de 2010, mediante el cual se comunicó el inicio de la ejecución tributaria con relación a la Declaración Jurada F-400 con N° de Orden 7932098719, respecto al Impuesto a las Transacciones (IT) del periodo 03/10 en el marco de lo establecido en el num. 6 del art. 108 de la L. N° 2492 concordante con el art. 4 del D.S. N° 27874.

Prosigue manifestando que, el 26 de noviembre de 2010, el contribuyente solicita facilidad de pago respecto a la deuda ejecutoriada, consecuentemente en el marco de lo dispuesto en el parág. I art. 55 de la L. N° 2492, reglamentado por el art. 24 del D.S. N° 27310 y Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-09, la Administración Tributaria, aceptó la solicitud de acogimiento a la facilidad de pago a través de la Resolución Administrativa de Aceptación de Facilidad de Pago SIN/GGSC/UTJ/RAFP/N° 131/2010 (20-00131-10) de 02 de diciembre de 2010, con relación a la deuda tributaria contenida en el Título de Ejecución Tributaria N° 1886/10-020/04/2010.

En tal sentido considerando que la solicitud de facilidad de pago, y por consiguiente el pago de la deuda tributaria fue realizado con posterioridad a las actuaciones de la Administración Tributaria, la conducta del contribuyente Supermercados Fidalga S.A., se configura en la contravención tributaria, prevista en el art. 165 (omisión de pago) de la L. N° 2492, y de conformidad con el procedimiento establecido en el Título IV, Capítulo III del Código Tributario Boliviano (L. N° 2492) y considerando que en 21 de diciembre de 2007, entró en vigencia la Resolución Normativa Directorio N° 10-0037-07, la misma que en la quinta disposición final establece que los procedimientos administrativos vinculados a la aplicación de sanciones por contravenciones tributarias que se encuentren en trámite a la vigencia de la presente resolución, se procedió a la emisión del Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 608/2012 (25-01491-12) de 23 de agosto de 2012. Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria N° 636/12 (18-00729-12) de 24 de octubre de 2012, misma que fue impugnada mediante recurso de alzada, que a su vez mereció la Resolución de Alzada ARTI-SCZ/RA 0096/2013 de 8 de marzo, que confirmó en toda sus partes la Resolución Sancionatoria.



Interpuesto recurso jerárquico por el contribuyente contra la resolución de alzada, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0744/2013 de 11 de junio de 2013, el cual REVOCA totalmente la Resolución de Alzada ARIT/SCZ/RA 0096/2013.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Después de que realiza una transcripción del art. 157 de la L. N° 2492 sobre el arrepentimiento eficaz, así como del art. 8 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0004-09 relativo a sanciones, manifiesta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al no haber establecido si fue primero la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria o si la presentación de facilidades de pago del contribuyente y que por tanto operaría el arrepentimiento eficaz, resulta carente de valoración técnica jurídica, toda vez que para que opere el arrepentimiento eficaz, el requisito unánime es que el contribuyente, haya presentado su solicitud de facilidades de pago antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, en este mismo contexto el art. 8 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0004-09 establece que si la solicitud de facilidad de pago es presentada por el contribuyente después del vencimiento del impuesto y antes de la notificación del proveído de inicio de ejecución tributaria, siempre y cuando la misma sea cumplida, operará el arrepentimiento eficaz.

Que la Administración Tributaria procedió a la notificación por cedula al contribuyente, conforme al procedimiento establecido en el art. 85 de la L. N° 2492 en relación a la notificación tácita contemplada en el art. 88 de la indicada ley.

Prosigue manifestando que, la instancia jerárquica omitió lo relacionado a la notificación tácita, toda vez que el contribuyente inició su solicitud de facilidades de pago el 26 de noviembre de 2010, es decir fue en pleno conocimiento de que sería notificado con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria 01886/2010 de 23 de noviembre de 2010, toda vez que como se puede evidenciar de la revisión de antecedentes la Administración Tributaria dejó el primer aviso de visita el 25 de noviembre de 2010, en el cual se menciona el acto con el que será notificado, por lo que el contribuyente inició su solicitud de facilidades de pago el 26 de noviembre de 2010, por ende, siendo que el contribuyente con dicha presentación, hizo reconocimiento pleno del adeudo tributario, por tanto opero la notificación tácita con el proveído de ejecución tributaria referido. Que el inicio de la solicitud de facilidades de pago fue a consecuencia y posterior al primer aviso de visita realizado por la Administración Tributaria, entonces esta actuación preliminar o previa dio inicio al plan de facilidades, por lo que no pude operar el arrepentimiento eficaz en vista de que esta exige que la presentación de la solicitud sea antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria y que inclusive como señala el art. 28 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0004-09 la solicitud de facilidad de pago debe ser presentada antes de la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria y que dicha solicitud debe ser cumplida o sea pagada en su totalidad y recién habiendo ocurrido aquello se podría establecer que opera el arrepentimiento eficaz. En tal sentido corresponde aplicar la sanción por omisión de pago tal como lo establece el art. 165 de la L. N° 2492 que prescribe que el que por acción u omisión no pague o pague menos la deuda tributaria, será sancionado con el cien por ciento del monto calculado para la deuda tributaria. Además en relación al art. 156 Parág., de la repetida ley, corresponde sancionar al contribuyente aplicando la reducción del 80% de la sanción, en ese contexto en ningún momento operó el arrepentimiento eficaz.

#### I.1. Petitorio.

Solicita que se dicte sentencia se declare probada la demanda, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT/RJ 0744/2013 de 11 de junio de 2013, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0096/2013 de 8 de marzo de 2013 y por consiguiente confirme en todas sus partes la Resolución Sancionatoria N° 18-00729-12 de 24 de octubre de 2012.

#### II. De la contestación a la demanda.

Que ante esta demanda, el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante memorial de fs. 63 a 66, se apersona al proceso y contesta la demanda en forma negativa señalando:

Que la Administración Tributaria emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 01886/2010 de 23 de noviembre de 2010, para el cobro de la Declaración Jurada del contribuyente, acto administrativo notificado mediante cédula el 29 de noviembre de 2010 a horas 16:31. Por otro lado, respecto a la solicitud de plan de pagos, se evidencia que el sujeto pasivo adjuntó al recurso de alzada, fotocopias simples de reportes de: trámites en línea y pagos en el Banco Mercantil Santa Cruz y Boletas de Pago en efectivo realizados el 26 de noviembre de 2010, que es el requisito previo para la solicitud del plan de pagos; asimismo, el pago estaba dirigido al periodo noviembre de 2010.

Prosigue señalando, que corresponde remitirse a lo dispuesto por en el parag. II, num. 2 y 3 del art. 8 de la RND 10-0004-09. En ese sentido para el caso, la presentación de la solicitud de facilidad de pago por el IT, periodo marzo 2010, de 29 de noviembre de 2010, es la que rige para la aplicación del arrepentimiento o la reducción de sanciones y no así el pago inicial para la facilidad de pago como pretende el sujeto pasivo; sin embargo, se evidencia también que la presentación de la citada solicitud fue el mismo día de la notificación con el PIET N° 01886/2010, efectuada el 29 de noviembre de 2010 a horas 16:31, por lo cual no es posible establecer si la presentación de la solicitud de facilidad de pago fue realizada con anterioridad o posterioridad a la notificación del PIET. En tal caso ante esta duda la doctrina enseña que "En la duda, debe responderse más bien contra el fisco, constituye una protección del más débil". En ese orden el num. I del art. 116 de la C.P.E., dispone que se garantiza la presunción de inocencia. Durante el proceso, en caso de duda sobre la norma aplicable, regirá la más favorable al imputado o procesado, en concordancia con esta disposición el art.74 de la L. N° 2341 señala que se presume la inocencia de las personas mientras no se demuestre lo contrario en idóneo procedimiento administrativo, aplicable en materia administrativa por disposición del art. 74 de la L. N° 2492.

Por otra parte, se evidencia que el sujeto pasivo cumplió con el Plan de Facilidades de Pago, conforme se tiene del Auto de Conclusión N° 25-00980-11 de 06 de septiembre de 2011, mismo que declara la extinguida la deuda tributaria por el IT periodo marzo 2010, declarado mediante Form-400, N° Orden 7932098719, que dio lugar al PIET N° 01886/2010, por lo que hace notar que la Administración Tributaria dispone se inicie el proceso sancionador, debido a que el pago de la deuda tributaria fue posterior a las actuaciones de la Administración Tributaria sin considerar lo establecido en el repetido art. 8-2 de la RND 10-0004-09.

Finalmente, reitera que corresponde aplicar el arrepentimiento eficaz previsto en el art. 157 de la L. N° 2492, en vista de que el sujeto pasivo solicitó el plan de pagos en la misma fecha de la notificación con la PIET y por el principio de presunción de inocencia no correspondía se le inicie el proceso de sumario contravencional, conforme lo disponen los arts. 116, parág. II de la C.P.E., 74 de la L. N° 2341, aplicable esta última por disposición del art. 74 de la L. N° 2492.

#### II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de antecedentes administrativos, permite concluir lo siguiente:

1.- Administración Tributaria notificó por cédula al contribuyente Supermercado Fidalga S.A., en 29 de noviembre de 2010, con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 1886/2010 de 23 de noviembre de 2010.

2.- El 26 de noviembre de 2010, el contribuyente solicitó facilidad de pago respecto a la deuda ejecutoriada, consecuentemente en el marco de lo dispuesto en el parág. I art. 55 de la L. N° 2492, reglamentado por el art. 24 del D.S. N° 27310 y Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-09, la Administración Tributaria, aceptó la solicitud de acogimiento a la Facilidad de Pago a través de la Resolución Administrativa de Aceptación de Facilidad de Pago SIN/GGSC/UTJ/RAFP/N° 131/2010 (20-00131-10) de 2 de diciembre de 2010, con relación a la deuda tributaria contenida en el Título de Ejecución Tributaria N° 1886/10-020/04/2010.

3.- Ante el supuesto pago extemporáneo de la deuda tributaria con posterioridad a las actuaciones de la Administración Tributaria, la conducta del contribuyente Supermercados Fidalga S.A., se dictó el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 608/2012 (25-01491-12) de 23 de agosto de 2012.

4.- Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria N° 636/12 (18-00729-12) de 24 de octubre de 2012, que sanciona al contribuyente Supermercados Fidalga S.A., al haberse evidenciado que la solicitud de facilidades de pago y por consiguiente el pago de la deuda tributaria fue realizada en forma posterior a la notificación del Proveído de Ejecución Tributaria N° 1886/2010; misma que fue impugnada mediante Recurso de Alzada, que a su vez mereció la Resolución de Alzada ARTI-SCZ/RA 0096/2013 de 08 de marzo, que confirmó en toda sus partes la Resolución Sancionatoria.

5.- Interpuesto recurso jerárquico por el contribuyente contra la resolución de alzada, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0744/2013 de 11 de junio de 2013, el cual REVOCA totalmente la Resolución de Alzada ARIT/SCZ/RA 0096/2013, en consecuencia dejó sin efecto legal la Resolución Sancionatoria N° 636/12 (18-00729-12) de 24 de octubre de 2012.

En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 67, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica, cursante de fs. 125 a 126 que ratifica los términos de la demanda, a fs. 132 duplica que reitera los argumentos de la respuesta a la demanda; por memorial de fs. 112 a 116 como tercer interesado Meger Schamisseddine Somoza en representación de Supermercados Fidalga S.A., absuelve traslado y responde negativamente a la demanda y pide se declare improbadamente la misma.

Concluido el trámite procesal, por decreto de fs. 140, se dispuso autos para sentencia.

#### IV. Problema jurídico planteado.

La controversia radica en determinar, si el contribuyente presentó su solicitud de facilidad de pago antes de la notificación con el proveído de inicio de ejecución tributaria y si se desconocieron los requisitos legalmente exigidos para que opere el arrepentimiento eficaz.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

El procedimiento contencioso administrativo, constituye garantía que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación así como de la administración tributaria. Conforme lo dispone el art. 109-I de la C.P.E., que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la L.Ó.J. que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en un situación similar".

De los antecedentes administrativos técnicos cotejados con la Resolución Jerárquica impugnada, se tiene:

El art. 157 de la L. N° 2492 dispone que cuando el sujeto pasivo o tercero responsable pague la totalidad de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, quedará automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por el ilícito tributario.

A su vez el parág. II., num. 2 y 3 del art. 8 de la RND 10-0004-09 dispone: "Si se trata de deudas determinadas por el sujeto pasivo tercero responsable, se procederá de la siguiente manera: 2. Si la solicitud de facilidad de pago es presentada después del vencimiento del

impuesto y antes de la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, siempre y cuando la misma sea cumplida, operará el arrepentimiento eficaz. 3. Si la solicitud de facilidad de pago es presentada después del vencimiento del impuesto y de la notificación con el Proveído de Inicio de la Ejecución Tributaria y fuera debidamente cumplida, operará la reducción de sanciones, a este efecto el procedimiento sancionador se iniciará una vez sea cumplida o no la facilidad, siempre y cuando el contribuyente o tercero responsable no hubiere pagado la sanción y/o solicitado facilidades de pago por la misma “.

En ese contexto la referida Resolución Normativa de Directorio 10-0004-09, establece sobre la solicitud de facilidades de pago presentadas después del vencimiento del impuesto y antes de la notificación del PIET, opera el arrepentimiento eficaz, a diferencia si es presentada esta solicitud después del vencimiento del impuesto y notificación del PIET opera la reducción de sanciones. En ese sentido conforme la normativa señalada es necesario tener claro que respecto de la fecha de la solicitud del plan de pagos, reconoce como requisitos previos a la presentación de esta solicitud, entre otros la constitución de garantías y el pago inicial del 15% del total consolidado en una entidad financiera, conforme al art. 9 de la señalada RND 10-0004-09, entonces este pago y garantía constituye un requisito previo a la solicitud del plan de pagos, a partir de cuyo cumplimiento y dentro de los dos días hábiles siguientes a la realización del pago inicial, el sujeto pasivo o tercero responsable deberá presentar en el Departamento de Gestión de Recaudaciones y Empadronamiento de las Gerencias Distritales, GRACO o Sectorial donde estén registrados, adjuntando los requisitos dispuestos en el art. 10 de la citada normativa, incluyendo las boletas de pago y demás documentos, considerándose para efectos de la fecha de solicitud esta última.

En ese marco legal, de la revisión de antecedentes administrativo, se advierte que el contribuyente a tiempo de interponer su recurso de alzada, adjuntó documentación consistente en fotocopias de reportes de trámites en línea y pagos en el Banco mercantil Santa Cruz y Boletas de Pago en efectivo realizados el 26 de noviembre de 2010, que consistiría en requisito previo para la solicitud del plan de pagos, que fue patentizado o materializado el 29 de noviembre de 2010, recepcionado en esta fecha por la Administración Tributaria del cual forma parte el Impuesto a la Transferencia IT, Form-400, N° Orden 7932098719, objeto de cobranza posterior. Sin embargo esta presentación de la solicitud de plan de pagos se realizó el mismo día de la notificación del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 01886/2010, efectuada el 29 de noviembre de 2010 a horas 16:31, por lo que existen dos actos administrativos diferentes en el mismo día con efectos diferentes y excluyentes entre sí.

En ese contexto, en coherencia de lo señalado por la AGIT, en el caso se produjo duda respecto, que si la solicitud de facilidades de pago fue realizada con anterioridad a la notificación del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, en tal mérito el art. 74 de la 2341 Ley del Procedimiento Administrativo, señala que se presumirá la inocencia de las personas mientras no se demuestre lo contrario en idóneo procedimiento administrativo, concordante con el art. 74 del Cód. Trib. L. N° 2492, máxime si de los datos del proceso no se demostró de ninguna manera que la Administración Tributaria haya notificado con anterioridad con el PIET, al contribuyente, por lo que bajo el principio de favorabilidad operó a favor del contribuyente el arrepentimiento eficaz.

Por otra parte, sobre la alusión de la entidad demandante de que con la actuación del primer aviso de visita realizado al contribuyente y posterior pago de éste, se habría generado ya la notificación tacita con el PIET, por ende no operaría el arrepentimiento eficaz, corresponde señalar que el aviso de visita se ciñe a lo descrito en el art. 85 de la L. N° 2492 referido a la notificación por cedula que determina un procedimiento a seguir que se inicia cuando no es encontrado el interesado o su representante con el aviso de visita, con el apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día siguiente hábil, si una vez retornado tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, con los cuales la autoridad respectiva de la Administración Tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula, la que estará constituida por una copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de 18 años o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia, momento en el cual recién se concreta la notificación para el caso que nos ocupa la PIET N° 01886/2010, en tal sentido no operó la notificación tácita en el caso de autos, por ende tampoco aplicable la previsión contenida en el art. 88 de la L. N° 2492, por cuanto como se manifestó anteriormente la Administración Tributaria, inicio el procedimiento de notificación de la PIET, con el aviso de visita, sujetándose a lo previsto por el ya señalado art. 85 de la L. N° 2492.

## VI. CONCLUSIONES.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de la Resolución Jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA, la demanda interpuesta por Enrique Martín Trujillo Velásquez de la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ N° 0744/2013 de 11 de junio, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



25

**Laboratorios ALFA LTDA (Sociedad Comercial) c/  
Servicio Nacional de Propiedad Intelectual SENAPI  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 56 a 65, en la que Laboratorios ALFA LTDA, representada por Jorge Zamora Tardío, Eduardo Joaquín Lemaitre Angulo y Esteban Santos Numbela Saavedra, impugnan la R.A. N° 138/2013 de 22 de abril, pronunciada por el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual SENAPI, la contestación de fs. 63 a 66, absuelve traslado y contesta por el tercer interesado de fs. 112 a 116, replica de fs. 125 a 126, duplica a fs. 132, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada; y,

CONSIDERANDO: I.- Que antes de resolver el fondo de controversia, es necesario realizar la revisión de oficio sobre las actuaciones realizadas hasta la fecha, en los siguientes términos:

De la revisión de antecedentes se evidencia que ALFA VITAMINS LABORATORIES INC., se apersonó ante la Dirección de Propiedad Intelectual del SENAPI, solicitando la cancelación del registro marca "ALFA VITAM", clase 5 internacional, de titularidad de la firma LABORATORIOS ALFA LIMITADA, petición contra la que el ahora demandante formuló excepción de impersonería que fue rechazada por R.A. N° 138/2013 de 22 de abril que expresamente declara: "1.-Improcedente, la excepción de impersonería interpuesto por la firma Laboratorios Alfa LTDA. 2.-Probada, la acción de cancelación planteada por la firma ALFA VITAMINS LABORATORIES, INC., representada legalmente por la Dra. Pilar Soruco Etcheverry, asimismo anótese la cancelación de la marca "ALFA-VITAM" (Denominación), registrada bajo el N° 41368-C de 24 de septiembre de 1982, cuenta con segunda renovación 61056-A, 11 de octubre de 2002, asimismo, goza de tercera renovación signada bajo el N° 86323-A, de 24 de septiembre de 2012, que distingue los productos de la clase 05 internacional, de propiedad de la firma LABORATORIOS ALFA LIMITADA, en consecuencia, procédase con el archivo de obrados de presente proceso", toda vez no se habría presentado recurso de impugnación ulterior alguno contra la referida resolución.

Posteriormente el demandante inicia proceso contencioso administrativo en el que impugna ésta R.A. N° 138/2013 de 22 de abril de 2013, por lo que solicita a través de este proceso el control de legalidad de ese acto administrativo.

Una vez tramitado el proceso mediante Resolución de Sala Plena N° 301/2015 de 10 de diciembre, se conminó al demandante LABORATORIOS ALFA LTDA, presente la Resolución de Recurso Jerárquico que acredite haber agotado la vía administrativa, sin que se haya presentado lo extrañado por Sala Plena.

Cabe señalar que al no existir Resolución del Recurso Jerárquico, independientemente de legalidad o no de la Resolución Administrativa primaria este Tribunal Supremo, se ve impedido de realizar el control de legalidad de ese inexistente acto administrativo, que en los hechos es el que se impugna a través de la demanda contenciosa administrativa y es la que finalmente abre su competencia.

Bajo ese parámetro el art. 15 de la L.Ó.J., en su parág. I, dispone: "El Órgano Judicial sustenta sus actos y decisiones en la Constitución Política del Estado, Leyes y Reglamentos, respetando la jerarquía normativa y distribución de competencias establecidas en la Constitución."

A su vez el art. 108 de la C.P.E., refiere: "Son deberes de las bolivianas y los bolivianos: 1. Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes". A su vez el art. 122 de la C.P.E., refiere: "Son nulos los actos de las personas que usurpen funciones que no les competen, así como los actos de las que ejercen jurisdicción o potestad que no emane de la Ley".

En ese contexto normativo es aplicable la definición de acto definitivo y las excepciones previstas en los arts. 56 y 57 de la Ley del Procedimiento Administrativo (L. N° 2341) que señalan: Art. 56°.- (Procedencia)...II. Para efectos de esta Ley, se entenderán por resoluciones definitivas o actos administrativos, que tengan carácter equivalente a aquellos actos administrativos que pongan fin a una actuación administrativa. Art. 57.- (Improcedencia) No proceden recursos administrativos contra los actos de carácter preparatorio o de mero trámite, salvo que se trate de actos que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión. Normativa aplicable al caso de autos.

En conclusión, el demandante no agoto la vía administrativa dentro del proceso sustanciado ante el SENAPI, por ende no cumplió la conminatoria dispuesta en la Resolución N° 301/2015 de 10 de diciembre de 2015, entonces no existe resolución jerárquica que impugnar por medio de esta vía contenciosa administrativa.

POR TANTO: Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad con los arts. 105 y 106 del Cód. Proc. Civ., ANULA OBRADOS hasta el decreto de admisión de la demanda contencioso administrativa de 19 de noviembre de 2013 (fs. 87 de obrados) inclusive, y en consecuencia, se RECHAZA la misma.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



26

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 187 a 190, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Marco Antonio Aguirre Heredia, en la que impugna la Resolución de Jerárquica AGIT-RJ 0853/2013, de 01 de julio, pronunciada por la Directora Ejecutiva General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Julia Susana Ríos Laguna, la contestación de fs. 55 a 57; réplica de fs. 79 a 80; apersonamiento del tercer interesado de fs. 90 a 91; la dúplica a fs. 96, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que el 15 de mayo de 2008 se notificó al contribuyente Fortaleza Fondo Financiero Privado S.A., con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 000849110195 de 24 de abril de 2008, por haber incumplido con la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, correspondiente al periodo fiscal febrero de 2006, y al haber incurrido en el incumplimiento al deber formal se sanciona al contribuyente de acuerdo a la sanción prevista en el sub num. 4-3 num. 4 Anexo A de la R.N.D. 20-0021-04 con una multa de UFV 5.000. En tal sentido el 12 de noviembre de 2012 se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0350-2012 que sanciona al contribuyente en aplicación del art. 150 de la L. N° 2492 en relación al Sub numeral 4.9 Num. 4 parag. II del art. 1 de la R.N.D. N° 10-0030-2011 con una multa de UFV 3.000, por no haber presentado la información consolidada del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, correspondiente al periodo fiscal febrero 2006.

Posteriormente el contribuyente Banco Fortaleza interpuso recurso de alzada contra la indicada resolución sancionatoria, que mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0370/2013 que revocó totalmente la resolución sancionatoria.

Contra la resolución de alzada la Gerencia de Grandes Contribuyentes presentó recurso jerárquico que culminó con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0853/2013 que confirmó la resolución de alzada que revocó la resolución sancionatoria al haber transcurrido el curso de la prescripción para la aplicación de la sanción, por consiguiente declaró prescrita las facultades para imponer sanciones por el incumplimiento a deberes formales.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

Manifiesta que, según la resolución impugnada, no correspondería la aplicación del art. 324 de la C.P.E., toda vez que no se puede interpretar esta normativa constitucional sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en sus alcances para el ámbito tributario, correspondiendo aplicar en el presente caso lo previsto en la L. N° 2492 en cuanto a la prescripción al ser una norma vigente. Sin embargo esas afirmaciones estarían fuera de lugar por cuanto el art. 324 determina que no prescribirán las deudas por daños económicos causados al estado.

El art.324 de la C.P.E., incluye como deudas que no prescriben, a las tributarias ya que indiscutiblemente causan daño económico al estado cuando se le niega contar con recurso económicos para que pueda a su vez satisfacer las necesidades básicas de la ciudadanía.

En ese sentido esta disposición constitucional se encuentra dentro del contexto de la Política Fiscal que involucra los ingresos del Estado y que los impuestos con tal, están comprendidos dentro los ingresos que el mismo percibe para el cumplimiento de sus fines, al respecto se debe entender que cualquier acción u omisión por parte de los administrados (sujeto pasivo) ocasiona una disminución de los ingresos, como ser el incumplimiento de pago de las obligaciones tributarias, genera per se un daño económico efectivo al estado. En ese sentido se debe comprender que el propósito del asambleísta era prohibir la prescripción de la deuda por daños económicos causados al estado. A su vez el art. 152 de la L. N° 2492 establece que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones constituyen daño económico al estado.

Asimismo debe tenerse presente al Principio de Jerarquía normativa establecida en el art. 410 de la Carta Magna, que dispone que la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa. Por consiguiente existe la obligación de aplicar preferentemente el art. 324 en el caso concreto, por su parte el art. 5 del Cód. Trib., parág. I ha reconocido como fuente del Derecho Tributario en orden preferente a la Constitución Política del Estado. Además las normas son de cumplimiento obligatorio, por lo que se debe cumplir con la normativa tributaria y si se incumple corresponde una sanción, que constituye daño económico al estado. A continuación transcribe partes de la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio y de la S.C. N° 0028/2005 de 28 de abril referidos a la prescripción como forma anormal de extinción del crédito tributario.

### I.3 Petitorio.

Concluye que por todos los fundamentos de derecho expuestos en la presente demanda, al amparo de los arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., solicita, se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0853/2013 de 1 de julio y se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-0349-2012.

### II. De la contestación de la demanda.

No obstante a que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0041/2013, de 21 de enero está plena y claramente respaldada, en sus fundamentos técnicos jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que en relación a la aplicación del art. 324 de la C.P.E., la instancia jerárquica considera que la interpretación de este artículo implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin estar antes debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir definida por una ley en la Asamblea Legislativa Plurinacional. Es en ese sentido que se publicó la L. N° 291 misma que en la disposición transitoria quinta, modifica el art. 59 de la L. N° 2492, estableciendo nuevos términos de prescripción para las acciones de la Administración Tributaria, asimismo la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012 incluye en su disposiciones adicionales cuarta y decima segunda, previsiones sobre las reglas de prescripción.

De lo anterior se infiere que el régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492 se encuentra plenamente vigente con las respectivas modificaciones realizadas por las citadas Leyes Nos. 291 y 317; en ese sentido, es pertinente destacar que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, tal cual lo establece el parág. IV del art. 59 de la L. N° 2492.

Posteriormente señala que se tiene una multa de 3.000 UFV debido a que el sujeto pasivo incumplió con la información del software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, correspondiente al periodo fiscal febrero de 2006, que debió ser presentada el mes de marzo de 2006, por lo que corresponde aplicar el término de prescripción de 4 años establecidos en la L. N° 2492 cuyo cómputo se inició el 1 de enero de 2007 y concluyo el 31 de diciembre de 2010 por lo que a tiempo de la emisión de la Resolución Sancionatoria N° 18-0349-2012 que fue notifica el 26 de diciembre de 2012 sus facultades sancionatorias habrían prescrito.

### II.1. Petitorio.

Indica que, en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa, interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0853/2013, de 01 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

La Administración Tributaria notificó que el 15 de mayo de 2008 al contribuyente Fortaleza Fondo Financiero Privado S.A., con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 000849110195 de 24 de abril de 2008, por incumplimiento a la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, correspondiente al periodo fiscal febrero de 2006.

Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0350-2012 que sanciona al contribuyente en aplicación del art. 150 de la L. N° 2492 en relación al Sub numeral 4-9 num. 4 parag. II del art. 1 de la R.N.D. N° 10-0030-2011 con una multa de UFV 3.000, por no haber presentado la información consolidada del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, correspondiente al periodo Fiscal febrero 2006.

Después el contribuyente Banco Fortaleza interpuso recurso de alzada contra la indicada resolución sancionatoria, que mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0370/2013 que revocó totalmente la resolución sancionatoria.

Contra la resolución de alzada la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, presentó recurso jerárquico que culminó con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0853/2013 que confirmó la resolución de alzada que revocó la

resolución sancionatoria al haber transcurrido el curso de la prescripción para la aplicación de la sanción, por consiguiente declaró prescrita las facultades para imponer sanciones por el incumplimiento a deberes formales.

En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 61, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale a fs. 79 a 80 la que ratificó los términos de la demanda; apersonamiento del tercer interesado de fs.90 a 91 que pide se declare improbadamente la demanda; réplica a fs.96 que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

Concluido el trámite se decretó a fs. 97 autos para sentencia.

#### IV. Análisis del problema jurídico planteado.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-0853/2013, que resuelve el Recurso Jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar si operó la prescripción conforme al art. 59 de la L. N° 2492 en contradicción a lo dispuesto por el art. 324 de la C.P.E. sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Es necesario establecer que, el Procedimiento Contencioso Administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En ese sentido, por su orden señalamos:

##### 1.- Sobre la prescripción.

Previamente se conceptualiza la normativa legal aplicable al caso. En este sentido, el art. 59 de la L. N° 2492, señala que prescribirán a los cuatro años las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; determinar la deuda tributaria; imponer sanciones administrativas, ejercer su facultad de ejecución tributaria. A su vez el art. 60 señala que el término de la prescripción se computará desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. A su turno el art. 62-I, indica que se suspende la prescripción con la notificación del inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, y se extiende por seis meses. A su turno el parág. II del señalado artículo, indica que se suspende con la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. Esta suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo. La L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, Ley de Modificaciones al Presupuesto General del Estado, modifica el art. 59 de la L. N° 2492 de 02 de agosto de 2003 Código Tributario Boliviano, incorporando el parág. IV que establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible.

Bajo el indicado marco legal, se establece que los hechos generadores fueron el incumplimiento con la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agente de Retención, correspondiente al periodo fiscal febrero 2006 que debió ser presentada el mes de marzo de 2006. Por consiguiente, la normativa aplicable es la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano en su art. 59, 60 y 62, toda vez que las posteriores leyes que versan sobre la prescripción como la L. N° 291, a la fecha de los periodos tributarios eran inexistentes, no habían nacido a la vida jurídica; además, que por el principio de favorabilidad pro homine que impera en materia tributaria, se aplica la normativa que beneficia más al contribuyente, conforme lo determina el art. 150 del Cód. Trib. L. N° 2492.

En este entendido, para el cómputo del término de prescripción de los cuatro años para el periodo febrero 2006 y considerando el vencimiento de la presentación de la información fue marzo 2006, por lo que el término de prescripción se inició el 01 de enero 2007 y concluyó el 31 de diciembre de 2010. Posteriormente, se notificó al sujeto pasivo con la Resolución Sancionatoria N° 18-0349-2012 de 12 de noviembre, notificada el 26 de diciembre de 2012, cuando las facultades sancionatorias de la Administración Tributaria ya habían prescrito.

##### 2.- Sobre la aplicación del art. 324 de la C.P.E.

El mencionado artículo al que se refiere la Administración Aduanera, art. 324 de la C.P.E.: dispone "la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado", incorporado en la parte que regula la Política Fiscal del Estado Plurinacional, es necesario manifestar que, si bien la señalada norma constitucional establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado; se entiende que dicho precepto constitucional se halla relacionado con deudas que emergen de la responsabilidad por la función pública; es decir, por actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales; es así que concordante con dicho precepto el art. 152 del Cód. Trib., dispone que si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se benefician con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y a los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado; en nuestra legislación se encuentra contemplado el daño económico, considerado como aquél perjuicio, daño que puede ser evaluable en dinero conforme lo dispone el art. 31 de la L. N° 1178, para el que se establece un mecanismo expreso en su determinación o calificación, toda vez que para cuantificar ese

daño, se sujeta a un procedimiento de auditoría interna que merecerá un informe preliminar y complementario que identifique hallazgos de responsabilidad civil con daño económico que a su vez pasa a la Contraloría General del Estado Plurinacional que emite un dictamen de responsabilidad civil determinando el daño económico causado al Estado. En tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contencioso administrativa, resulta inaplicable al caso.

Por otra parte la Sala Plena de éste Tribunal emitió el A.S. N° 400/2013 de 19 de septiembre, señala que: "...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, en consecuencia, la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso".

#### VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de la Resolución Jerárquica se ajusta a derecho.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 187 a 190, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Marco Antonio Aguirre Heredia; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0853/2013 de 01 de julio.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



27

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 21 a 27, en la que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN representado legalmente por Marco Antonio Juan Aguirre Herrera que impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1153/2013 de 23 de julio, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, notificación del tercero interesado de fs. 50, la contestación a la demanda de fs. 83 a 86, réplica de fs. 91 a 93, dúplica de fs. 96, los antecedentes del proceso.

#### I. Contenido de la demanda.

##### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Empresa Nacional de Telecomunicaciones ENTEL S.A. el 15 de diciembre de 2010 presentó solicitud de rectificatoria Formulario 200-IVA del periodo fiscal diciembre 2009, a la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, que por Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/VE-I/INF/2643/2012 de 31 de octubre de 2012, y R.A. N° 23-0302-2012 de la misma fecha, fue rechazada, a tal efecto se conmina al contribuyente que en el plazo de cinco días proceda a la rectificación de la Declaración Jurada Form. 200 con N° De Orden 2932534006 correspondiente al periodo fiscal diciembre/2009. Contra la mencionada Resolución Administrativa el contribuyente presentó recurso de alzada, que por resolución ARIT-LPZ/RA 0517/2013 revoca totalmente la resolución impugnada.

Resolución de alzada que fue impugnada en recurso jerárquico por la Administración Tributaria que mereció la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1153/2013 de 23 de julio, que confirma la resolución de alzada.



## I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusa que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no analizo correctamente las pruebas, llegando a vulnerar la normativa tributaria, como la existencia de la diferencia del 50% entre lo declarado y lo consignado en las facturas Nos. 752 y 753, de lo que para consignar como crédito fiscal se debió realizar un análisis de las mencionadas facturas, como así también que en dichas facturas consignan el NIT 1020702023 debiendo ser el correcto 1020703023, error que la AGIT no toma en cuenta justificando en que las facturas observadas consignan el NIT de ENTEL S.A. pero con un error en el séptimo dígito del NIT, por lo que cita los parágs. i y III del art. 41 de la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, en el sentido que dicha norma es clara en cuanto a los requisitos que debe contener una factura para que sea válida para crédito fiscal y uno de esos requisitos es que se encuentre correctamente consignado el NIT del contribuyente al cual se le otorga la factura, y que al existir en las facturas observadas 752 y 753 error del NIT del comprador (ENTEL S.A.) incumple el num. 4 de la citada Resolución Normativa de Directorio, y que la AGIT pretende subsanar el error en el NIT con la documentación referida al contrato privado, libros de compras diarios y otros, y que si bien existe la factura original esta fue emitida sin cumplir los requisitos establecidos en la normativa.

Que la AGIT considero vagamente lo dispuesto en la L. N° 843, para validar el crédito fiscal del contribuyente con una errada interpretación de la normativa tributaria, ya que para que el contribuyente demuestre su crédito fiscal este debe estar en una factura o documento equivalente, el cual debe contener los requisitos exigidos ya que en caso contrario no se debería tomar en cuenta.

Así también denuncia que, es deber de todo boliviano, boliviana, institución pública y privada, conocer, cumplir y hacer cumplir las Leyes y demás normativa interna, extremo que fue incumplido por la AGIT, siendo que el SIN cuenta con las facultades otorgadas por Ley para emitir normativa tributaria que regula el comportamiento tributario de los sujetos pasivos, por lo que debe ser cumplida no solo por los contribuyentes sino también por las instituciones públicas y privadas, más aún por los entes jurisdiccionales o aquellos que administran justicia como la AGIT, al respecto cita los arts. 108 y 2035 de la C.P.E. y 8 de la L. N° 2027, que establece los requisitos y condiciones para la utilización del crédito fiscal, en tal sentido solicita la aplicación de la antes citada Resolución Normativa de Directorio. De igual manera acusa que la AGIT viola el principio de legalidad y seguridad jurídica, siendo que la ideología de un Estado Democrático de Derecho es el principio de legalidad, porque este constituye uno de sus fundamentos, y que para el caso de la Administración Pública, se encuentra plenamente sometida a la ley y al derecho por el principio de legalidad que implica que no solo el administrado están sometidos al cumplimiento de este principio, sino también los administradores de justicia deben adecuarse al bloque de legalidad.

## I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare la revocatoria total de la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1153/2013 de 23 de julio, emitida por la AGIT, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la R.A. N° 23-0302-2012 de 31 de octubre de 2012.

## III. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 13 de marzo de 2014, que cursa de fs. 83 a 86, señalando lo siguiente:

No obstante que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1153/2013 de 23 de julio, se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos, indica lo siguiente:

Con respecto a los errores en el número de NIT de las facturas 752 y 753, el núm. 4), parág. I, del art. 41 de la RND 10-0016-07, refiere que las facturas, generan crédito fiscal siempre que contengan o cumplan, entre otros requisitos, acreditar la correspondencia del titular consignando el NIT o el número de documento de identificación, lo que en el presente caso se cumple, por cuanto las facturas observadas consignan el NIT de ENTEL S.A. pero con un error en el séptimo dígito del NIT, situación que no se encuentra específicamente prevista en la RND antes citada, lo cual genera la falta de un precepto expresamente aplicable al caso, razón por la cual para confirmar que se trata de un error al consignar el NIT, por lo que en virtud al principio de verdad material se procedió a valorar la efectiva realización de la transacción, en virtud de la documentación aportada por el sujeto pasiva, y que de acuerdo a los antecedentes administrativos se tiene que las dos facturas fueron observadas por errores en su emisión, siendo deber del proveedor como emisor consignar correctamente los datos del cliente en la factura, que ponen en duda la titularidad del comprador con el objeto de establecer la verdad objetiva, sin que ello signifique vulnerar la Ley, y que la finalidad de la prueba es demostrar la realidad susceptible de ser demostrada, proporcionando certeza de la realidad de los hechos mediante la confrontación directa del medio de prueba con el hecho objeto de confrontación.

Al respecto cita varias Resoluciones Jerárquicas STG-RJ/0064/2005, AGIT-RJ 0232/2009, AGIT-RJ 0341/2009 Y AGIT-RJ 0429/2009, como precedentes administrativos, que establecen 3 requisitos para la validez de la nota fiscal, siendo el primero que el crédito debe estar respaldado con la factura, nota fiscal o equivalente conforme establece el art. 4 de la L. N° 843, el segundo requisito que se dará derecho al cómputo del crédito fiscal, en transacción con la compra, adquisición o importación según prevé el art. 8 de la L. N° 843, y el tercer requisito, cuando se haya realizado la transacción comercial, por lo que en el presente caso existen las facturas 752 y 753, se realizó un contrato privado y se realizó la transacción que así lo demuestra la documentación contable presentada por el contribuyente.

Por todo lo expuesto, se tiene que el error contenido en las facturas 752 y 753 se origina en su emisión, porque el emisor las Cumbres Bolivia S.A. se equivocó en el registro del séptimo dígito del NIT del comprador, que en lugar de registrar el 3 registro el 2, hecho que no afecta el derecho al cómputo del crédito fiscal, ya que el otro componente es el nombre o razón social del comprador que se encuentra sin error alguno ENTEL S.A.

## II.1. Petitorio.

Concluye su fundamento solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1153/2013 de 23 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que, de la revisión de los antecedentes administrativos, como recursivos y la resolución administrativa impugnada, se evidencia los siguientes hechos:

De fs. 9 a 11 del anexo 2, cursa la Carta CTR/213/2010 de 08 de diciembre de 2010, en la cual la empresa ENTEL S.A. solicita la rectificatoria formulario 200 diciembre 2009, dirigida a la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del SIN, por un error en las facturas 752 y 753 en los montos declarados que incrementan su saldo a favor para los siguientes periodos.

De fs. 57 a 59 del anexo 2, cursa el Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/VE-I/INF/2643/2012 de 31 de octubre, que rechaza la solicitud de rectificatoria del F-200 del IVA del periodo diciembre 2009.

De fs. 60 a 61 del anexo 2, cursa la R.A. N° 23-0302-2012 de 31 de diciembre de 2012, que además de observar un error en el número de NIT del contribuyente ENTEL S.A. consignado en las facturas 752 y 753, rechazar la solicitud de rectificatoria del F-200 del periodo diciembre 2009.

De fs. 29 a 34 del anexo 1, cursa el memorial de recurso de alzada interpuesto por ENTEL S.A. contra la Administración Tributaria en el que impugna la R.A. N° 23-0302-2012, que fue resuelto por Resolución N° ARIT-LPZ/RA 0517/2013 de 26 de abril, que revoca totalmente la R.A. N° 23-0302-2012, resolución que fue recurrida en jerárquico por la Administración Tributaria resuelta por Resolución Jerárquica N° AGIT-RJ 1153/2013 de 23 de julio, cursante de fs. 150 a 158 del anexo 1, que confirma la resolución impugnada.

### IV. De la problemática planteada.

De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene: que al existir denuncia de vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar lo siguiente:

Si las facturas 752 y 753 emitidas por Las Cumbres Bolivia S.A. al consignar un error en el séptimo dígito del NIT del comprador ENTEL S.A., corresponde la invalidación de dichas facturas que origina la pérdida del derecho al crédito fiscal del contribuyente.

### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este Tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones de orden legal.

El art. 1 de la L. N° 843 (Objeto) instituye: Créase en todo el territorio nacional un impuesto que se denominará impuesto al IVA que se aplicará sobre: a) Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuados por los sujetos definidos en el art. 3 de esta Ley; b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación; y c) Las importaciones definitivas.

Por su parte el art. 4 del citado cuerpo normativo (Nacimiento del hecho imponible) refiere que: El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente.

Así también la Resolución Administrativa RA 05-0043-99 en su art. 22-c) determina que: Al extender las Notas Fiscales, se registrarán imprescindiblemente los siguientes datos:

c) Número de Registro Único del Contribuyente (RUC) del comprador (cliente) cuando este sea sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado. Esta condición es imprescindible para el cómputo del crédito fiscal IVA, por parte del comprador.

Los contribuyentes que incumplan con lo señalado en el párrafo precedente no se beneficiarán con el cómputo del crédito fiscal.

De igual forma la Resolución Administrativa RA 05-0043-99 en su art. 22-c), modificada por la RND 10-0048-05, indica que: los números de registro NIT del comprador (cliente) cuando este sea sujeto pasivo al IVA. En caso que el cliente no cuente con el NIT, se consignara obligatoriamente en el campo correspondiente del NIT el número de la cedula de identidad del cliente.

Condición imprescindible para el cómputo del crédito fiscal IVA por parte del cliente.

Los contribuyentes que incumplan con lo señalado en el párrafo precedente no se beneficiaran con el cómputo del crédito fiscal.

Se debe señalar también, que la jurisprudencia asumida por este Tribunal Supremo mediante A.S. N° 477 de 22 de noviembre de 2012, estableció que: "el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones

que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el art. 4-a), concordante con el art. 8-a), de la L. N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original. 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el art. 8-a), de la L. N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción; es decir, que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843, concordante con el art. 8 del D.S. N° 21530.” Esta misma resolución al establecer que, el primer y el último requisito, están estrechamente ligados a los medios fehacientes de pago, añadió que: “es insuficiente presentar la factura como prueba, el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables, susceptibles de ser verificados, establecidos tanto en el código tributario como en el Código de Comercio. Así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, también ésta, deberá estar materialmente documentada (...) los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios, deberán estar respaldados a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera.”

En el presente caso, la Administración Tributaria acusa que las facturas del contribuyente al no cumplir con los requisitos de validez, no pueden ser válidas como crédito fiscal por mandato expreso del num. 4, parág. I del art. 41 de la RND N° 10.0016.17 y art. 8 de la L. N° 843.

A ese efecto, el tratadista Ricardo Fenochietto enseña que: “Existen otros requisitos formales, además de la discriminación del impuesto, que deben respetar las facturas o los documentos equivalentes para que proceda la inclusión del crédito fiscal de los mismos en la liquidación del gravamen y no sean susceptibles de impugnación por parte del Organismo Recaudador...” Añade también que “Aceptar el cómputo del crédito fiscal cuando dicho crédito no está discriminado, no son los únicos supuestos en los que los tribunales han dado preeminencia a la realidad económica, sino que existen otros, como el supuesto de computar el crédito fiscal cuando la factura no está emitida a nombre de quien pretende la acreencia...Sin embargo será necesario analizar cada caso en particular y en el supuesto excepcional de pretender el cómputo en tal extremo, demostrar que la operación existió y que quien intervino en ella es en definitiva quien pretende computar el crédito fiscal.” El Impuesto al Valor Agregado, (Editorial La Ley, Edición 2ª, 2007, págs. 608 y 654 respectivamente).

Al respecto se debe considerar también, lo instituido en el principio de verdad material del art. 4 de la L. N° 2341, que concuerda con la doctrina tributaria que señala: éste es el “Título que recibe la regla por la cual el magistrado debe descubrir la verdad objetiva de los hechos investigados, independientemente de lo alegado y probado por las partes” (MARTÍN José María y RODRÍGUEZ USÉ Guillermo F., Derecho Tributario Procesal, Pág.13).

En el caso de autos, las notas fiscales (facturas) observadas consignaron en el campo destinado al NIT, en el séptimo dígito un número distinto al que corresponde como Número de Identificación Tributaria del comprador ENTEL S.A., como ser: 1020702023 que debió ser 1020703023, en las dos facturas cuestionadas por la Administración Tributaria (752 y 753), por lo que si bien, a decir de la Administración Tributaria estos errores crean confusión a la titularidad o no del comprador, y que además, la validación de estas facturas para la apropiación del crédito fiscal del contribuyente vulneraría la normativa legal aplicable respecto al llenado del número de NIT del cliente que figura en las facturas; fundamento equivocado, ya que este hecho no debería crear susceptibilidades ni presunciones, siendo que ante cualquier duda la aplicación del principio de la verdad material, coadyuva al esclarecimiento de los hechos, que al margen de las pruebas aportadas por las partes, están también los hechos acontecidos; por otro lado, de la interpretación de la R.A. 05-043-99, modificada por el art. 1 de la RND 10-0048-05, para la emisión de las notas fiscales y el art. 41 de la R.N.D. 10-0016-07, aplicables al presente caso; sobre la condición imprescindible para aceptar el cómputo del crédito fiscal, y que el débito fiscal haya sido pagado por el proveedor, siendo ello primordial, tal como lo establece el art. 7 de la L. N° 843.

Como también de la jurisprudencia tributaria que asumió este Tribunal precedentemente señalada, se establece tres presupuestos legales esenciales y concurrentes que debe cumplir el sujeto pasivo o tercero responsable para ser beneficiario con el crédito fiscal IVA, lo que pasaremos a analizar:

1er. Requisito.- La existencia de la factura original; Que el crédito fiscal debe estar respaldado con la factura, nota fiscal o documento equivalente de acuerdo con el art. 4 de la L. N° 843; en el presente caso, preliminarmente fue cumplido por ENTEL S.A., por cuanto las compras fueron respaldadas con los originales de las dos facturas 752 y 753 observadas, como consta a fs. 65 y 66 del anexo 1.

Se debe también considerar que la RA 05-0043-99, modificada posteriormente, consolida y reglamenta aspectos relativos a la facturación, en su núm. 22-b) y señala: “que al extenderse las notas fiscales, se registrarán imprescindiblemente, entre otros datos, la razón social y/o nombre del comprador”, modificada posteriormente por el art. 1 de la RND 10-0048-05, que adicionalmente se debe considerar, el núm. 82 de la RA. 05-0043-99 que dispone: “que la nominatividad se considera cumplida, cuando se registra en la factura imprescindiblemente el primer apellido para el caso de personas naturales o la razón social y el número de RUC cuando se trata de empresas públicas y privadas”.

De la revisión de antecedentes administrativos, se encuentran las pruebas presentadas por ENTEL S.A. cursantes a fs. 65 a 88, que fueron objeto de valoración en instancia de alzada como en jerárquica, de lo que se establece:

Las facturas 752 y 753 originales de fs. 65 y 66 por concepto de los servicios prestado por la empresa La Cumbre Bolivia S.A. para ENTEL S.A., de acuerdo al contrato precedentemente mencionado.

Documentación contable de fs.79 a 88, que demuestran las transacciones realizadas de ENTEL S.A: con la empresa las Cumbres Bolivia S.A.

La consulta al padrón que cursa de fs. 4 a 7 del anexo 2, se evidencia que la Empresa ENTEL S.A. se encuentra inscrito como persona jurídica, funciona bajo la razón social de Empresa Nacional de Telecomunicaciones ENTEL S.A. con el NIT 1020703023. Por todo lo expuesto, se cumple con el primer requisito.

2do. Requisito.- Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; Al respecto el art. 8 de la L. N° 843, dispone que sólo darán derecho al cómputo del crédito fiscal, las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, así la actividad (fs. 4 a 7 del anexo 2) que tiene el Contribuyente ENTEL S.A., es la venta de servicios en telecomunicaciones, y el detalle de venta que figura en las dos facturas observadas son: (factura 752: Torres Auto soportadas Triangular de 60 metros con accesorios; sitios sin asignar; 60% según contrato CUBOSA/ENTEL SA N° 100956 clausula 6-2-1) y (factura 753 Torre Auto soportada de 40 metros con accesorios; sitios sin asignar; 60% según contrato CUBOSA/ENTEL SA N° 100956 clausula 6-2-1) compra de estructuras metálicas que se relacionan directamente con la actividad gravada por el sujeto pasivo, con lo que se da por cumplido el segundo requisito.

3er. Requisito.- Que la transacción comercial hubiese sido efectivamente realizada; Debiendo estar respaldada con documentación, además de las facturas cuestionadas, que según antecedentes administrativos: cursa la documentación contable de fs. 79 a 88, que demuestran las transacciones realizadas de ENTEL S.A. con la empresa las Cumbres Bolivia S.A., donde figuran el nombre del emisor, N° de factura, orden, fecha, importe y crédito fiscal; Como también cursa el informe remitido por la empresa las Cumbres Bolivia S.A. de fs. 78 del mismo anexo, datos que concuerdan con el de las facturas observadas, lo cual evidencia que las compras fueron realizadas, y que las facturas fueron emitidas por la empresa vendedora a favor de ENTEL S.A.; A mayor abundamiento, del contrato privado cursante de fs. 69 a 77 del anexo 1, se evidencia el acuerdo de transacciones comerciales entre ENTEL S.A. con la empresa Las Cumbres Bolivia S.A. por el suministro de materiales y equipos, construcción y montaje de Estaciones Base Celulares GSM y/o Estaciones de Enlace en áreas Urbanas y Rurales, documentación por demás que da cumplimiento con el tercer requisito.

Del análisis expuesto, se concluye que al haberse cumplido con los tres presupuestos esenciales y concurrentes que debe efectuar el sujeto pasivo o tercero responsable para ser beneficiario con el crédito fiscal IVA, que corroboran la eficacia de las facturas 752 y 753 observadas por la Administración Tributaria, no obstante tener error en el séptimo dígito del NIT del cliente, por lo que si corresponde que estas facturas sean válidas para obtener el beneficio del crédito fiscal IVA, a favor del contribuyente ENTEL S.A., conclusión a la que arribo este Tribunal, de la interpretación sistemática de la norma aplicable al caso en concreto, además, en aplicación al principio de la verdad material, que da luz a la verdad histórica de los hechos, que sin lugar a dudas la Administración Tributaria, obvió en aplicarla para establecer la validez o no de las facturas disputadas.

Así también debemos indicar que, la R.A. N° 23-0302-2012, ante la identificación de supuestas irregularidades en las facturas 752 y 753, la Administración Tributaria debió enmarcar su actuar solo en un proceso infraccional sancionatorio sobre incumplimiento de deberes formales previstos en la RND 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, y no en otras ajenas a la materia.

Por último, se debe aclarar, siendo que la resolución Jerárquica AGIT-RJ 01153/2013 impugnada enmarco íntegramente su análisis y fundamento respecto a la validez de las facturas 752 y 753, este tribunal no emitirá criterio alguno respecto a otras denuncias que hubiera vertido el demandante.

#### Conclusiones.

Que a mérito del análisis expuesto, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada, no infringió ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración de las pruebas e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 21 a 27, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1153/2013 de 23 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



28

**Empresa CESER BOLIVIA S.R.L. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 19 a 22, subsanada a fs. 32 de obrados, interpuesta por Juan Francisco Pasache Carbajal, en representación legal de la Empresa Ceser Bolivia SRL, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0398/2013, pronunciada el 01 de abril, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 59 a 62; no se hizo uso de la réplica conforme consta en el Informe N° 107/2016 de 27 de octubre cursante a fs. 66 de obrados; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que el 22 de febrero de 2012, Ana Patricia Canaza Choque, en representación de la “Empresa Ceser Bolivia SRL” solicitó la compensación del saldo a favor de la empresa del mes de enero 2012, con la deuda tributaria establecida como resultado de la Orden de Verificación, solicitud que fue rechazada mediante el Proveído N° 24-0066-12 de 27 de febrero de 2009 porque la presentante no se encontraba registrada en el padrón de la Administración Tributaria como apoderada o representante legal.

El 15 de junio de 2012, Juan Francisco Pasache Carbajal, en calidad de representante legal de la Empresa Ceser Bolivia SRL, ratifica la solicitud de compensación, habiendo emitido la Administración Tributaria la R.D. N° 00377/2012 de 27 de julio, que determinó el total de la deuda tributaria en 57.295 UFV, equivalente a Bs 101.304.- por el Impuesto al IVA e IT que incluye el tributo omitido, más mantenimiento de valor, intereses, sanción de omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales por el mismo periodo fiscal; en cuanto a la solicitud de compensación indica que no corresponde en aplicación del art. 8 del D.S. N° 21530, por lo que dicha solicitud no fue considerada como descargo válido para desvirtuar la deuda tributaria.

El 17 de septiembre de 2012, el representante legal de la Empresa Cese Bolivia SRL interpuso recurso de alzada contra la R.D., mencionada y concluyó con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1056/2012 de 24 de diciembre, que confirmó la R.D. N° 0377/2012 de 27 de julio señalando que la posición adoptada por la Administración Tributaria en la R.D., impugnada, respecto a la solicitud de compensación no fue impugnada por la empresa recurrente, ya que ante la solicitud de compensación presentada el 22 de enero de 2012, el SIN emitió el proveído 24-0066-12 de 27 de febrero de 2012 rechazando la solicitud de compensación, Proveído que en ningún momento que fue observado o impugnado por la empresa recurrente.

Contra dicha Resolución, el 15 de enero de 2013 la Empresa mencionada interpuso recurso jerárquico, mismo que concluyó con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0398/2013 de 01 de abril, que confirmó la Resolución de Alzada Resolución ARIT-LPZ/RA N° 1056/2012 de 24 de diciembre; por lo que obligó de esa manera a la Empresa Ceser Bolivia SRL interponga la presente demanda contencioso administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Empresa Ceser Bolivia SRL señala que la Resolución Jerárquica no consideró que se planteó la compensación de repetición conforme establece el art. 12 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0044-05; en el presente caso se tiene que, un crédito fiscal se considera como pago impositivo adelantado que será objeto de compensación con débitos fiscales futuros, por lo tanto cumple con la condición de constituirse en crédito líquido y exigible, debiendo compensarse de oficio contra deudas tributarias líquidas y exigibles; y que el art. 16 del D.S. N° 27310, no cita dentro del detalle de improcedencia la compensación contra deudas anteriores con crédito fiscal, que se plasman en una nota de crédito fiscal.

Señala también que no existe reglamentación para la acción de compensación, por lo que recurrió a la institución de repetición, requiriendo de la Administración Tributaria una respuesta fundamentada y en formato de Resolución con notificación personal, según lo establecido en el art. 4 de la L. N° 3092, concordante con el art. 143 del Cód. Trib. Boliviano, dando la posibilidad de impugnación de dicho acto, ya que al haber obtenido como respuesta un proveído, no cumple la normativa señalada limitando el derecho del contribuyente a recurrir, aspecto que en Alzada y Jerárquico no consideró.

Continúa manifestando que la AGIT no se pronunció sobre la consideración doctrinal del crédito fiscal, que es un impuesto pagado por adelantado, por lo que consiste en un impuesto pagado en demasía contra el débito correspondiente a ser compensado con obligaciones futuras en su calidad de crédito tributario; tampoco existe una manifestación sobre la aplicación de la institución de la compensación de créditos contra adeudos anteriores o de diferentes periodos aún si estos corresponden a otros impuestos.

Finaliza indicando que no hubo pronunciamiento sobre el acto de notificación, que se limita a ser un acto no recurrible al ser un simple proveído, por lo que se genera inseguridad al no considerar la nulidad existente en el propio acto, ya que si habría sido un acto idóneo habría sido emitido en formato de resolución, notificado en forma personal y objeto de impugnación, por lo que, cómo puede la resolución de recurso de alzada avalar que la respuesta a la institución de la compensación sea emitida en una R.D.; y que al respecto esta no se pronuncie, toda vez que hubiera podido definir la procedencia de la compensación, limitándonos a la aplicación de la L. N° 2492 y no forzar una improcedencia por la forma y no por el fondo, y de haber dado una respuesta en formato de resolución y con el correcto procedimiento de notificación se habría evitado dar respuesta a la solicitud de compensación en la RD.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se admita la demanda contenciosa administrativa y "...dejar sin efecto la Resolución emergente del Recurso Jerárquico No. 0398/2013 de 01 de abril de 2013" (Sic).

### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 18 de noviembre de 2013, que cursa de fs. 59 a 62 vta., y señala lo siguiente:

Que resulta necesario resaltar que el art. 36-II de la L. N° 2341-Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) aplicable en virtud de los arts. 74-1 y 200 del CTB, señalan que serán anulables los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico; o cuando carezca de requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados; asimismo el art. 55 del D.S. N° 27113 prevé que es procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. Además que conforme el art. 64 del Cód. Trib. Boliviano, la Administración Tributaria, emitió la RND N° 10-0044-05, que reglamenta aspectos relativos a la acción de repetición, cuyo art. 1 señala que dicha resolución normativa tiene por objeto modificar y agilizar procedimiento que debe seguir la acción de repetición.

Continúa indicando que dentro del proceso de verificación y como descargo a la Vista de Cargo, el sujeto pasivo ahora demandante formuló una solicitud de compensación del crédito fiscal que tenía acumulado al periodo enero de 2012, con la deuda tributaria determinada por el periodo febrero 2009, solicitud que no puede enervar el procedimiento determinativo, por lo que la Administración Tributaria se pronunció sobre dicha solicitud en la respectiva RD, por tanto la AGIT no advirtió una falta de valoración de descargos (solicitud de compensación) que fue presentada a la Vista de Cargo, que pudiera generar indefensión en el sujeto pasivo y que por tanto vicié el acto emitido, además que tuvo la oportunidad de impugnar dicho acto, con la interposición del correspondiente del recurso de alzada y consiguiente recurso jerárquico, tal como ocurrió en el presente caso.

Señala también, que la acción de repetición es un trámite distinto en su tratamiento al proceso de fiscalización y determinación de la deuda tributaria, para la cual se emitió la RND N° 10-0044-05 y cualquier observación a la tramitación del mismo, como el reclamo del sujeto pasivo sobre que no se resolvió su solicitud mediante una Resolución Administrativa, solo tiene implicancia y efecto en este procedimiento; en ese sentido la compensación solicitada no afecta a la determinación practicada, más aún cuando en dicha determinación no se verificó la existencia de ningún vicio que afecte los derechos del sujeto pasivo a la defensa y al debido proceso.

Sobre el trámite de compensación, señala que el art. 56 del Cód. Trib. Boliviano, expresa que solo se puede compensar la deuda tributaria con créditos líquidos y exigibles provenientes de pagos indebidos o en exceso, por los que corresponda la repetición, en ese sentido, debe considerarse que la RND N° 10-0044-05, en el art. 11-I y II establece que debe emitirse una Resolución Administrativa que apruebe o rechace la acción de repetición. En ese mismo sentido, el art. 12 prevé que la compensación se realizará de acuerdo a lo establecido en la referida Resolución Administrativa que resuelve la acción de repetición; situación que no sucedió en el presente caso y por lo que no procedía la compensación de la deuda determinada, al no contarse con un crédito líquido y exigible proveniente de pagos indebidos o en exceso, según el procedimiento establecido en la normativa citada.

Señala también, que para que proceda la compensación debe ser por pagos en exceso o indebidos; en el presente caso el sujeto pasivo pretende la compensación de la deuda tributaria determinada por el periodo febrero 2009, con el crédito fiscal declarado a su favor por el IVA del periodo enero 2012, el cual tiene su origen en las compras efectuadas a los proveedores del sujeto pasivo, quien se apropió del crédito fiscal, lo que no sería un pago indebido y el art. 15 de la misma Ley establece la alícuota a pagar por el impuesto, la que se aplica para la apropiación del crédito fiscal que resultará; por lo cual tampoco sería un pago en exceso; por lo que no se adecua, ni configura esta condición para que proceda la compensación.

Continúa manifestando que el art. 9 de la L. N° 843 dispone que si existiere un saldo a favor del contribuyente, podrá ser compensado con el IVA a favor del fisco correspondiente a periodos fiscales posteriores, asimismo el art. 8 del D.S. N° 21530 establece que los créditos fiscales de un determinado mes no podrán ser compensados con débitos fiscales de meses anteriores; por lo cual, resulta evidente que no corresponde compensar la deuda tributaria determinada correspondiente al periodo febrero de 2009, con el crédito fiscal declarado en el periodo fiscal de enero de la gestión 2012, debido a que dicho crédito se originó con posterioridad a la deuda que se pretende compensar. Consecuentemente la R.D. N° 00377/2012 contiene todos los requisitos establecidos para su validez de acuerdo a los arts. 99 del Cód. Trib. Boliviano y 19 del D.S. N° 27310, considerando y valorando los descargos planteados por el sujeto pasivo, siendo improcedente la compensación solicitada; por lo que no se encuentra vicio alguno de forma que afecte a dicha determinación; lo que demuestra la correcta interpretación de la norma al presente, desvirtuando los fundamentos del demandante.

Finaliza señalando que la demanda contenciosa administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución de recurso jerárquico.

### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando dictar Sentencia declarando improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Empresa Ceser Bolivia SRL, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0398/2013 de 1 de abril emitida por la AGIT.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 17 de noviembre de 2011, la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales notificó a la Empresa Ceser Bolivia SRL con la Orden de Verificación N° 00110VI11140 de 15 de agosto de 2011, con el alcance del IVA y su efecto en el IT correspondiente a la diferencia entre sus ventas declaradas y las compras informadas por terceros del periodo fiscal febrero de 2009; solicitando la presentación de la documentación detallada en el Anexo (fs. 3 a 14 de antecedentes administrativos).

2.- El 22 de febrero de 2012, Ana Patricia Canaza Choque solicitó la compensación del saldo a favor de la empresa del mes de enero de 2012, con la deuda tributaria, establecida como resultado de la Orden de Verificación, solicitud que fue atendida mediante Proveído N° 24-0066-12 de 27 de febrero de 2012, por el cual se rechazó la solicitud de compensación por cuanto el petitorio fue realizado por una persona que no acreditó su personería, conforme a lo establecido en los arts. 75 y 91 del Cód. Trib. Boliviano.

3.- El 23 de abril de 2012, la Administración Tributaria labró el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 35900, por el registro incorrecto de notas fiscales en el libro de ventas IVA del periodo fiscal febrero de 2009, estableciendo la multa por incumplimiento de deberes formales de 1.500 UFV.

4.- El 28 de mayo de 2012, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/194/2012 de 23 de abril, estableciendo una deuda tributaria de 57.919 UFV equivalente a Bs 101.301.- por el IVA e IT, importe que incluye el tributo omitido más mantenimiento de valor, intereses, sanción preliminar de omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales por el periodo fiscal de febrero 2009.

5.- El 15 de junio de 2012, Juan Francisco Pasache Carbajal, representante legal de la Empresa Ceser Bolivia S.R.L., ratificó la solicitud de compensación realizada el 22 de febrero de 2012.

6.- El 29 de agosto de 2012, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 00377/2012 de 27 de julio, estableciendo de oficio sobre la base cierta el monto de 55.795 UFV, por título omitido, más intereses y sanción por omisión de pago por el IVA e IT del periodo fiscal febrero 2009 y 1.500 UFV por incumplimiento de deberes formales.

7.- El 17 de septiembre de 2012, el representante legal de la Empresa Ceser Bolivia SRL interpuso recurso de alzada contra la RD mencionada y concluyó con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1056/2012 de 2012 de 24 de diciembre, que confirmó la RD N° 0377/2012 de 27 de julio señalando que la posición adoptada por la Administración Tributaria en la RD impugnada, respecto a la solicitud de compensación no fue impugnada por la empresa recurrente, ya que ante la solicitud de compensación presentada el 22 de enero de 2012, el SIN emitió el Proveído 24-0066-12 de 27 de febrero de 2012 rechazando tal solicitud, proveído que en ningún momento que fue observado o impugnado por la empresa recurrente.

8.- Contra dicha Resolución el 15 de enero de 2013 la Empresa mencionada interpuso recurso jerárquico, mismo que concluyó con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0398/2013 de 1 de abril, que confirmó la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1056/2012 de 24 de diciembre; por lo que obligó de esa manera a que la Empresa Ceser Bolivia SRL interponga la presente demanda contencioso administrativa.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

10. Concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 67 de obrados.

### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si el rechazo de compensación del saldo a favor del contribuyente Empresa Ceser Bolivia SRL del mes de enero 2012, con el débito fiscal de febrero 2009 establecido en la R.D. N° 0377/2012 de 27 de julio emitida por la Administración Tributaria, vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso de la empresa mencionada, por no haber sido emitido en formato de Resolución Administrativa y debidamente fundamentada.

V.1. Sobre el objeto de la controversia, en el presente caso, se debe realizar un análisis respecto al IVA, la acción de repetición y las normas aplicables a dichos aspectos en la normativa tributaria boliviana.

Previamente corresponde recordar que, el IVA de acuerdo al art. 1 de la L. N° 843, es un impuesto que fue creado en todo el territorio nacional, el cual se aplica sobre: a) Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuadas por los sujetos definidos en el art. 3 de la L. N° 843; b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación; y c) Las importaciones definitivas.

Asimismo, el art. 8 del D.S. N° 21530-“Reglamento del Impuesto al Valor Agregado”, que establece que: “...Los créditos fiscales de un determinado mes no podrán ser compensados con débitos fiscales de meses anteriores...”

En cuanto a la figura de la compensación, la subsección II, art. 56 del Cód. Trib. Boliviano, determina los casos en los que procede, indicando: La deuda tributaria podrá ser compensada total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, en las condiciones que

reglamentariamente se establezcan, con cualquier crédito tributario líquido y exigible del interesado, proveniente de pagos indebidos o en exceso, por los que corresponde la repetición o la devolución en el código citado.

Iniciado el trámite de compensación, éste deberá ser sustanciado y resuelto por la Administración Tributaria dentro del plazo máximo de 3 meses, bajo responsabilidad de los funcionarios encargados del mismo...” (Las negrillas son nuestras).

Continuando con el Código Tributario Boliviano, es preciso señalar los requisitos mínimos de una Resolución Determinativa, establecidos en su art. 99-II, son: 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 en el caso de contravenciones, como también debe contar con la firma, nombre y cargo de la autoridad competente; y la ausencia de alguno de los requisitos esenciales citados, vicia de nulidad la R.D., dictada por SIN, concordante con el art. 19 del D.S. N° 27310-Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB), que a la letra señala: “La Resolución Determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492...”

Asimismo, en cuanto a la acción de repetición la RND N° 10-0044-05 de 9 de diciembre de 2005, en su art. 11, establece el plazo máximo de 45 días corridos desde el ingreso de la solicitud, para emitir la RA respectiva aprobando o rechazando la acción de repetición; asimismo el art. 12 de la citada RND, indica: “Compensación.- Conforme a lo dispuesto en el parág. I del art. 122 de la L. N° 2492, el Servicio de Impuestos Nacionales en cumplimiento a la Resolución Administrativa que resuelve la acción de repetición, procederá a la compensación de oficio” (Sic).

Por último, resulta pertinente hacer notar que, el art. 36-II de la LPA, establece entre las causales para la anulabilidad de un acto administrativo: que procederá cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados, concordante con el art. 55 del D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, ya que señala: “Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público...” (Sic) (Las negrillas son nuestras).

De la normativa desarrollada, y la revisión de los antecedentes administrativos, se advierte que la Gerencia Distrital La Paz del SIN, inició un proceso de fiscalización al contribuyente Empresa Ceser Bolivia SRL que data del 17 de noviembre de 2011, y posterior notificación de la Orden de Verificación N° 0011OVI11140 de 15 de agosto de 2011, con alcance al IVA y su efecto en el IT respecto a la diferencia entre sus ventas declaradas y las compras informadas por terceros del periodo fiscal febrero 2009, sin embargo, dentro del proceso de verificación, Ana Patricia Canaza Choque, solicitó la compensación del saldo a favor de la Empresa mencionada del mes de enero 2012, respondida tal solicitud mediante el Proveído N° 24-0066-12 de 27 de febrero de 2012, rechazando la misma por falta de personería de acuerdo a los arts. 75 y 91 del Cód. Trib. Boliviano; notificando al sujeto pasivo con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/SIV/VC/194/2012 que establece una deuda tributaria de 57.919 UFV por el IVA e IT por incumplimiento a deberes formales por el periodo fiscal febrero 2009, y dentro del plazo para la presentación de descargos, el contribuyente mediante memorial ratificó la solicitud de compensación pero sin que haya acompañado documento alguno que respalde su solicitud, por lo que, el SIN emitió la RD N° 0377/2012 de 27 de julio, determinando la deuda tributaria en 57.295 UFV, equivalente a Bs.101.304.- por el IVA e IT rechazando la solicitud de compensación planteada, por el contribuyente dentro de la citada RD.

En ese sentido, y de una lectura íntegra de la R.D., se tiene que el SIN de manera expresa respondió a la solicitud de compensación presentada, argumentando que no correspondía la misma en aplicación del art. 8 del D.S. N° 21530, por lo que dicha solicitud no fue considerada como descargo válido para desvirtuar la deuda tributaria establecida por el SIN, por consiguiente, resulta evidente que existió una respuesta debidamente motivada y fundamentada por parte de la entidad tributaria, puesto que el art. 8 del D.S. N° 21530 establece claramente que el crédito fiscal de un determinado mes no puede ser compensado con débitos fiscales de meses anteriores y aunque la RD N° 0377/2012 fue emitida el 27 de julio, fecha posterior al crédito fiscal del periodo de enero 2012, dicha R.D., solamente tiene carácter declarativo conforme establece el art. 99-III del Cód. Trib. Boliviano, por lo cual, la deuda se constituyó efectivamente en el periodo fiscalizado (febrero 2009) por lo que no corresponde la compensación del débito fiscal de meses anteriores, y sobretodo porque los arts. 64 y 122 del Cód. Trib. Boliviano establecen claramente que la repetición es la causa y la compensación el efecto de la acción que puede seguir el contribuyente con el fin de lograr la restitución de pagos indebidos o en exceso, y si corresponde, lograr la extinción de la obligación tributaria por medio de la compensación y por tal motivo la acción de repetición, es aquella que se puede utilizar para reclamar al SIN la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario, conforme los arts. 121 y 56 del mismo Adjetivo Tributario, lo cual no sucedió en el caso de autos y en ese sentido, se advierte que el crédito fiscal no es un impuesto pagado por adelantado y que en virtud de ello existe un impuesto pagado en demasía a ser compensado con obligaciones futuras, por tanto, el crédito fiscal de enero 2012 no podía ser compensado con el débito fiscal del periodo fiscal febrero 2009 como erróneamente pretendía el sujeto pasivo, precisamente en estricto cumplimiento de lo expresado en la normativa legal citada líneas arriba, siendo correcta la decisión de la Administración Tributaria en cuanto al rechazo de la solicitud de compensación presentada, por lo que no resulta evidente el reclamo del contribuyente respecto a la falta de consideración de la compensación solicitada, como tampoco a la falta de respuesta fundamentada como erradamente lo señala el sujeto pasivo en su demanda.

En cuanto al reiterado reclamo en la demanda respecto a que la respuesta negativa de la solicitud de compensación emitida por la Administración Tributaria haya sido mediante un proveído, pero al mismo tiempo reclama en la demanda que se le rechazó a través de la RD N° 0377/2012 de 27 de julio; cabe señalar que de una revisión de los antecedentes administrativos, se advierte que fue a través de la RD señalada que el SIN rechazó su solicitud de compensación, y fue en tal Resolución precisamente porque fue dentro del Proceso de Determinación N° 00035900, Formulario 7013 la presentación del memorial de solicitud de compensación; siendo este proceso claro y específico en cuanto a la contravención, la norma infringida y la sanción aplicable en contra del contribuyente conforme consta a fs. 115 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos, por lo que, la propia parte demandante se contradice en los fundamentos de su demanda contencioso administrativa al confundir en que acto administrativo se realizó el rechazo de compensación ya que alega que fue por medio de un proveído y luego indica que fue por la RD varias veces mencionada; empero y a manera de aclaración, es necesario hacer notar al contribuyente que el Proveído N° 24-



0066-12 de 27 de febrero del 2012 solamente estableció el rechazo de la solicitud de compensación por falta de personería legal conforme los arts. 75 y 91 del Cód. Trib. Boliviano, estando la respuesta de fondo sobre dicha solicitud en la RD N° 00377/2012 de manera clara y expresa en estricto cumplimiento del art. 99-II del Cód. Trib. Boliviano, y no así, en una RA como erróneamente pretendía el contribuyente en base al art. 11 de la RND N° 10-0044-05 porque dicha normativa fue emitida para la tramitación de acciones de repetición por pagos indebidos o en exceso, lo cual no ocurrió en el caso de autos, además que si veía pertinente realizar dicha repetición, debía realizarla ante la Administración Tributaria de manera separada y no así, confundiendo una acción de repetición con un Proceso de Determinación por incumplimiento de deberes formales ya que esta última es tramitada conforme el art. 169 del Cód. Trib. Boliviano, como aconteció y se tramitó en el presente caso.

En ese sentido y aclarado el reclamo que estuvo correcto el rechazo de la compensación a través de la R.D. N° 00377/2012 dictada por el SIN de acuerdo a los fundamentos ya expuestos, acertadamente confirmados por la ARIT como por la AGIT; cabe señalar que de una revisión minuciosa de la R.D. N° 00377/2012; se advierte que la misma cumplió con los requisitos mínimos y detallados ut supra, establecidos en los arts. 99-II del Cód. Trib. Boliviano y 19 del RCTB, por lo que no existe vicio alguno de forma que haya ocasionado indefensión al contribuyente Empresa Ceser Bolivia SRL para que afecte a la R.D. emitida, y tampoco se le causó indefensión a la referida Empresa con las Resoluciones Administrativas y recursivas (Resolución Administrativa y Jerárquica) pues hizo uso de todos los medios de impugnación que la Ley le franqueaba para reclamar sus supuestos agravios como sujeto pasivo, además que, en estricto cumplimiento de los arts. 36-II de la LPA, que señala: "No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados" y del 55 del RLP, no resulta evidente la nulidad de la Resolución impugnada como pretende la parte demandante.

Por consiguiente no corresponde que este alto Tribunal de Justicia viabilice la nulidad de la Resolución Jerárquica ahora impugnada por un aspecto erróneo sobre el tipo de Resolución que debía dictar la Administración Tributaria para el rechazo de su compensación de saldo a favor del contribuyente, por lo que, el SIN dio cabal cumplimiento de los arts. 36-II de la LPA y 55 D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, por tanto no resulta evidente el reclamo de la parte demandante en cuanto a la supuesta violación de su derecho a la defensa y al debido proceso.

De lo manifestado, se evidencia que tanto la ARIT como la AGIT, aplicaron correctamente la normativa tributaria referida al IVA, a la compensación del saldo a favor de la empresa y acción de repetición sobre crédito fiscal posterior (enero 2012) al del débito fiscal anterior (febrero 2009) conforme los arts. 8 del D.S. N° 21530 y 9 parte in fine de la L. N° 843, por consiguiente no se vulneró procedimiento legal y, menos aún, errónea o incompleta apreciación de la normativa legal tributaria como alegó erradamente la parte demandante, por lo que, correctamente la AGIT confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1056/2012 de 24 de diciembre, en la Resolución de Recurso Jerárquico que ahora es impugnada por el contribuyente Ceser Bolivia SRL.

#### V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia establece que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0398/2013 de 1 de abril, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existió vulneración de los derechos a la defensa y al debido proceso del contribuyente al determinar que no corresponde la compensación de la deuda tributaria determinada por el periodo fiscal correspondiente a febrero 2009, con crédito fiscal posterior, correspondiente al periodo fiscal enero 2012 a través de la R.D. N° 0377/2012 de 27 de julio, de acuerdo a la problemática planteada, por lo tanto, no existe razón legal alguna que motiven dejar sin efecto la Resolución Jerárquica.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0398/2013, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. de 19 a 22, subsanada a fs. 32 de obrados, interpuesta por la Empresa Ceser Bolivia SRL, a través de su representante legal, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0398/2013 de 01 de abril dictada por la AGIT; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la RD N° 00377/2012 de 27 de julio que determinó el total de la deuda tributaria en 57.295 UFV por el IVA e IT por incumplimiento de deberes formales por el periodo fiscal febrero 2009.

No suscribe la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



29

**Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 36 a 40, en la que la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia y la Administración de Aduana Zona Franca Comercial – Industrial Santa Cruz de la Aduana Nacional, representadas por Guadalupe Sofía Aleida Orellana Medrano, Kandy Guisada Canedo y Carlos Antonio Téllez Figueroa, impugnan la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1080/2013 de 17 de julio de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 66 a 69, decreto de fs. 182, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Los demandantes señalan que Administración de Aduana Zona Franca Comercial – Industrial Santa Cruz de la Aduana Nacional, emitió la Resolución Sancionatoria AN-SCRZZ-R.S. N° 047/2012 de 14 de noviembre de 2012, declarado probada la comisión de contrabando contravencional imputada contra Ángel Colque Ignacio y la Agencia Despachante de Aduana Llanos, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía descrita en el Acta de Intervención Contravencional AM-SCZZ-AI N° 059/2012 de 10 de octubre de 2012.

Ángel Colque Ignacio y Claudio Llanos Rojas representante de la Agencia Despachante de Aduana C. Llanos R, interpusieron recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, instancia que resolviendo dicho recurso pronunció la Resolución ARIT-SCZ/RA 0144/2013, de 1 de abril de 2013, confirmando la Resolución Sancionatoria impugnada, resolución que fue revocada totalmente por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien resolviendo el Recurso Jerárquico interpuesto por el sujeto pasivo de la relación tributaria, emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1080/2013 de 17 de julio de 2013, disponiendo además dejar sin efecto la Resolución Sancionatoria AN-SCRZZ-RS N° 047/2012.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1. Refirió que la decisión de la AGIT realiza una vana interpretación de la normativa tributaria-aduanera, pronunciada al margen de todo contexto legal causando no solo zozobra sino un grave daño al Estado Boliviano al permitir que mercancía cuya importación se encuentra prohibida, sea nacionalizada, contradiciendo totalmente la resolución de su inferior, instancia que al realizar la inspección in situ, constató que el vehículo camioneta Chevrolet, modelo 2008, chasis 1GCEC19C68Z211209, cuya nacionalización se pretendía, presenta daño que altera su estructura exterior y su funcionamiento, habiendo presentado el comitente de la Agencia Despachante de Aduana Llanos ante la Administración de Aduana Zona Franca Comercial-Industrial Santa Cruz la Declaración Única de Importación (DUI) 2011/783/C-146, dando cuenta de un vehículo siniestrado encontrándose por imperio de la ley prohibida su nacionalización, por lo que la conducta del sujeto pasivo se adecuó a lo establecido en el art. 181-f) de la L. N° 2492.

2. Agregó que la autoridad demandada no consideró que la importación del vehículo prohibido hacia la Zona Franca Comercial-Industrial Santa Cruz fue realizada por un usuario que no contaba con un registro de habilitación actualizado, transgrediendo por ello las disposiciones del D.S. N° 470, no encontrándose autorizado para realizar los movimientos en aquella Zona Franca, aspecto respaldado por el concesionario de zona franca mediante Cites GIT-ZFC-540/29011, 193/2012, 249/201, 597/2012, 601/2012, contraviniendo la Resolución de Directorio 01-00210 de 5 de agosto de 2019, y el D.S., citado, normas que señalan que el usuario de zona Franca iniciará operaciones a partir de su habilitación en el Sistema Informático de la Aduana Nacional, cumpliendo previamente las formalidades para su registro, aclarando que en caso de cesión o transferencia de mercancías en zona franca, el usuario debe emitir una factura de venta en zona franca sin crédito fiscal, que se constituye en documento soporte para la elaboración de la declaración de mercancías, conforme mandato del art. 11 del Reglamento de la Ley de Aduanas, siendo el usuario responsable de mantener actualizado el inventario físico e información de las mercancías, registrando como constancia en el SIZOF la información de la mercancía objeto de la transacción para que sea validada por el concesionario.

3. Señaló que las formalidades y requisitos descritos en el punto precedente no fueron cumplidos, que la AGIT tampoco los observó a tiempo de dictar su resolución, transgrediendo toda la normativa existente para el caso, habiéndose demostrado la adecuación de la conducta de los sujetos pasivos Ángel Colque Ignacio, la Agencia Despachante de Aduanas Llanos a la contravención aduanera de contrabando establecida en el art. 181-F) de la L. N° 2492, modificado por la L. N° 317.

4. Finalmente, transcribe una a una las disposiciones legales que respaldan el accionar de la Aduana Nacional, consistentes en los arts. 1, 30, 81 y 99 de la L. N° 1990, 22 del D.S. N° 25870, 21, 66, 100, 148, 181-f) de la L. N° 2492, 9 del D.S. N° 28936 y art. adicional 1 del

D.S. N° 572, afirmando que la Resolución de la AGIT carece de todo sustento legal, agentando contra el principio de legalidad al contradecir los preceptos establecidos en el ordenamiento jurídico.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1080/2013 de 17 de julio de 2013 y en consecuencia se declare firme la Resolución Sancionatoria AN-SCRZZ-RS 047/2012 de 13 de noviembre de 2012 que declara probado el contrabando contravencional.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 24 de abril de 2014, que cursa de fs. 66 a 69, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Transcribiendo el punto "IV-3.1" de la resolución del recurso jerárquico, sobre la comisión de contravención aduanera de contrabando, manifestó que la Aduana Nacional no demostró que el vehículo objeto del proceso en sede administrativa, sea un vehículo siniestrado cuya importación se encuentra prohibida conforme a la previsión del inc. w) del art. 3 del D.S. N° 28963, modificado por el D.S. N° 29836 de 03 de diciembre de 2009, debiendo considerarse que en relación a la inspección in situ realizada por la ARIT Santa Cruz, fue considerada a tiempo de emitir la resolución del recurso jerárquico, cuando se indicó que el sujeto pasivo señaló que el vehículo no se encontraba chocado, ni volcado y que el abogado del recurrente manifestó que el motorizado no presentaba rasgos de haber sido siniestrado, concluyendo que aquella inspección no hizo notar aspecto alguno que permita evidenciar que el vehículo presentó daños de consideración.

Añadió también que la resolución jerárquica consideró las observaciones referidas tanto al usuario zona franca cuanto a las formalidades de la transferencia en zona franca, cuando se indicó que el importador Ángel Colque Ignacio es el comprador en zona franca, no pudiéndosele atribuir responsabilidades que corresponden a terceros, aclarando que dicha conducta no configura en ningún modo el ilícito de contrabando y que las irregularidades en las que hubiera incurrido el concesionario en zona franca como el usuario de zona franca corresponden a un proceso independiente al de contrabando, careciendo de sustento legal las aseveraciones de la Aduana Nacional, entidad que no demostró que el vehículo presente daños materiales que afecten sus condiciones técnicas, como tampoco demostró que el vehículo haya ingresado a territorio nacional en condición de siniestrado.

Concluyó manifestando que la resolución del recurso jerárquico fue dictada respondiendo lo alegado por las partes y conforme los antecedentes del proceso administrativo y las normas aplicables al caso, ratificándose en todos y cada uno e los puntos de dicha Resolución.

### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el presente proceso.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

1. Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno procesal, dan cuenta que el hecho que dio lugar a las Resoluciones de la Aduana Nacional y los recursos administrativos de impugnación, fue el trámite de importación y posterior nacionalización del vehículo camioneta Chevrolet, modelo 2008, chasis 1GCEC19C68Z211209, trámite efectuado por Ángel Colque Ignacio, comitente de la Agencia Despachante de Aduana Llanos.

2. Por el motivo anterior, el 19 de octubre de 2012, la Administración Aduanera Zona Franca Santa Cruz de la Aduana Nacional, levantó el Acta de Intervención AN-SCRZZ-AI -N° 059/2012, refiriendo que la Declaración Única de Importación DUI C246 fue signada en el sistema SIDUNEA a canal amarillo, observando que la factura comercial N° 00077 que servía de documento soporte, presentaba vestigios de haber sido escaneada, no cumpliendo el trámite con los requisitos para la presentación de despacho aduanero además de existir información de que el motorizado era siniestrado por daños físicos severos en su parte exterior (fs. 3 a 9 del anexo 1).

3. Posteriormente, la Administración Aduanera emitió la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-SCRZZ RS No 047/2012 de 14 de noviembre, declarando probada la comisión de contravención tributaria de contrabando imputada contra Ángel Colque Ignacio y la Agencia Despachante de Aduana Llanos y disponiendo el comiso definitivo de la mercancía (fs. 4 a 16 del anexo 1).

4. El comitente, contra la Resolución Sancionatoria descrita en el punto que precede, formuló Recurso de Alzada en los términos del memorial que discurre a fs. 10 a 11 del anexo 1, ratificado en sus fundamentos por el representante de la Agencia Despachante de Aduana, conforme consta en los actuados de fs. 47 y vta., del anexo 1, recurso que fue resuelto con la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZLPZ/RA 0168/2013 de 01 de abril de 2013, que confirmó la Resolución Sancionatoria emitida por la Administración de Aduana Zona Franca Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia por considerar que el vehículo efectivamente reunía las características de vehículo siniestrado (fs. 67 a 77 vta., anexo 1, reiterado a fs. 12 a 22 vta. del expediente).

5. Ángel Colque Ignacio, a través de su representante legal interpuso el recurso jerárquico de fs. 104 a 105 vta. del anexo 1, que fue conocido y resuelto por la AGIT, que pronunció la resolución impugnada en el proceso, determinando revocar totalmente la resolución del recurso de alzada, dejando sin efecto la Resolución Sancionatoria AN-SCRZZ-RS N° 047/2012 de 14 de noviembre de 2012, porque consideró que el vehículo cuya importación pretendía el comitente y la Agencia Despachante de Aduana Llanos, no presentaba daños materiales que afecten sus condiciones técnicas, no siendo un vehículo que haya sido sometido a despacho aduanero para su ingreso a territorio aduanero nacional en condición de siniestrado, por lo que la conducta de Ángel Colque Ignacio no puede ser adecuada a la tipificación de contrabando contravencional conforme previsión del art. 181 inc. f) de la L. N° 2492, a más que no se evidenció el incumplimiento de los requisitos

esenciales exigidos por normas aduaneras o disposiciones especiales conforme previsión del inc. b) del art. citado (fs. 173 a 181 del anexo 1, reiterada a fs. 2-10 del expediente).

Dicho acto administrativo tributario dio origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos.

7. En el curso de su trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., constando la providencia de fs. 178 por la que no se considera la réplica presentada a fs. 174 a 177 vta., por no estar acreditada la personería del presentante, pronunciándose a fs. 182 el decreto de autos para sentencia, a fs. 88 y 161 cursan las diligencias de notificación con la demanda a los terceros interesados Ángel Colque Ignacio y la Agencia Despachante de Aduana Llanos, sin que se hayan apersonado al proceso.

IV.- De la problemática planteada.

Con carácter previo a identificar la controversia traída ante este tribunal, corresponde tener presente que el procedimiento contencioso administrativo constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos logrando el restablecimiento de los derechos que hubiesen sido lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos llevados a cabo en sede administrativa. El art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El Proceso Contencioso Administrativo procederá en los actos en que hubiese oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiera afectado".

Establecida como se encuentra la naturaleza jurídica del procedimiento contencioso administrativo, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para el conocimiento y resolución de la presente controversia por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias del reclamo conceder si corresponde o, negar en su caso la tutela solicitada por la demandante, en consideración a que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas las instancias con el pronunciamiento de la Resolución del Recurso Jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia, analizar si fueron debida y correctamente aplicadas las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y efectuar el control de judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En este contexto y analizados los antecedentes acaecidos en sede administrativa, se identifican los siguientes puntos sobre los que recaerá la decisión del Tribunal Supremo de Justicia que constituyen el objeto de la litis:

1.- Básicamente el punto central de la controversia, consiste en determinar si el vehículo camioneta Chevrolet, modelo 2008, chasis 1GCEC19C68Z211209, constituye mercancía cuya importación se encontraba prohibida por ser un vehículo siniestrado.

2.- Si la conducta del comitente y la Agencia Despachante de Aduana Llanos, puede ser subsumida al ilícito de contrabando previsto por el art. 181-f) de la L. N° 2492.

3.- Si la Autoridad demandada al pronunciar la resolución ahora impugnada por el demandante en la presente acción causó daño al Estado Boliviano y se encuentra alejada de la normativa que rige el accionar de la Aduana Nacional.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. En relación al primer punto de controversia.-

En autos, la entidad demandante emitió primero el Acta de Intervención AN-SCRZZ-AI -N° 059/2012 y posterior Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-SCRZZ RS No 047/2012 de 14 de noviembre, considerando que la conducta tanto del comitente aduanero cuanto de la Agencia despachante de Aduana pretendían ilegalmente la internación y posterior nacionalización de un motorizado considerado como mercancía prohibida por su condición de siniestrado. Sobre el acto de importación, es el art. 82 de la L.G.A. N° 1990 que señala: "La importación es el ingreso legal de cualquier mercancía procedente del territorio extranjero al territorio aduanero nacional. A los efectos de los regímenes aduaneros se considera iniciada la operación de importación con el embarque de la mercancía en el país de origen o de procedencia, acreditada mediante el correspondiente documento de transporte (...)"

Ahora bien, al considerar el demandante que aquella importación resultaba prohibida por tratarse de un vehículo siniestrado, corresponderá al Tribunal Supremo de Justicia evidenciar si efectivamente el motorizado en cuestión reunía las condiciones de "siniestrado" para determinar la legalidad o ilegalidad de su importación. Al efecto, se debe acudir a la disposición contenida en el D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008, modificatorio del inc. w) del art. 3 del Anexo al D.S. N° 28963 disponiendo en relación a los vehículos siniestrados: "Son los vehículos automotores que por efecto de accidentes, factores climáticos y otras circunstancias hayan sufrido daño material, que afecten sus condiciones técnicas, No se considera siniestrado el vehículo automotor que presentare daños leves en su estructura exterior, así como rajaduras en vidrios y faroles que no alteren la estructura exterior del vehículo y no afecten su normal funcionamiento". De la inteligencia de la norma glosada, se infiere sin lugar a equívoco que se debe cumplir un presupuesto para considerar a un motorizado como siniestrado, cual es que el daño sea tal que afecte sus condiciones técnicas, los daños leves no pueden ser suficientes para establecer que el motorizado es siniestrado y, consecuentemente su importación devenga en prohibida.

En la especie, se establece que el motorizado materia de análisis, registró su ingreso a territorio aduanero nacional, con la Carta Porte MSCULNB677825.MIC/DTA N° 2010 321840 (fs. 35 del anexo 2), emitiendo Zona Franca Santa Cruz el Manifiesto Internacional de Carga N° 002359-2 y el Formulario 187 "Inspección previa-Detalle de ingreso de vehículo para reacondicionamiento" (fs. 36 y 32 del anexo 2), documentos que no poseen ninguna observación que sirva para establecer que el motorizado sea siniestrado, a excepción del documento que

discurre a fs. 33 del anexo 2 de Zona Franca Santa Cruz referido al inventario de la camioneta N° 003679 en cuya casilla de "observaciones" consta únicamente: "No se puede ver la parte del motor, gata herramienta porque no había llave del vehículo, 4x4 aros normales", registrándose una rayadura, falta de tapa del tanque, un farol delantero roto y falta de parachoque trasero, aspectos estos que a tenor de la norma glosada en el párrafo que antecede, constituye daños leves no idóneos para determinar el carácter de vehículo siniestrado. Ahora bien, si es la propia Aduna Zona Franca Comercial- Industrial Santa Cruz, quien como concesionario emite y elabora y la documentación sobre la cual se determina el ingreso del vehículo, resulta una total contradicción que más adelante afirme que la importación resultaba prohibida por tratarse de un vehículo siniestrado.

A mayor abundamiento y como prueba que corrobora el estado del vehículo, cursa a fs. 47 y 45 del anexo 2 el Informe Técnico de Adecuación Medioambiental y el Certificado Medioambiental, dando cuenta que el vehículo motorizado ha cumplido con las especificaciones técnicas de la norma legal vigente, señalando en la casilla de observaciones que se trata de un vehículo original. Si bien es cierto que estos documentos se refieren al tema medioambiental, no es menos evidente que a momento de realizar la inspección técnica, pudo advertirse sobre cualquier daño severo que afecte el normal funcionamiento del motorizado que denote características de ser siniestrado.

En suma, de la relación y análisis precedente, se concluye que el vehículo en cuestión no mereció observación alguna por parte de la Administración Aduanera a momento de su ingreso a despacho aduanero que denoten características de "siniestrado". Al no advertirse daños en el motorizado que impliquen daño severo en su funcionamiento y condiciones técnicas conforme prevé el art. 3 del D.S. N° 28963 modificado por su similar N° 29836, consiguientemente su importación no puede ser considerada prohibida.

2.- Sobre el segundo punto, objeto de la Litis, es decir, si la conducta del comitente y la Agencia Despachante de Aduana Llanos, puede ser subsumida al ilícito de contrabando previsto por el art. 181-f) de la L. N° 2492, debe decirse que, considerando que el artículo citado prescribe: "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso se encuentre prohibida" (subrayado y negrilla han sido añadidas) y conforme la conclusión arribada al resolver el primer punto de controversia, resulta innecesario cualquier análisis sobre el particular, habida cuenta que la importación del vehículo no resultaba prohibida.

3.- En relación al tercer punto de la controversia, acerca si la Autoridad demandada al pronunciar la resolución ahora impugnada por el demandante en la presente acción causó daño al Estado Boliviano y se encuentra alejada de la normativa que rige el accionar de la Aduana Nacional. Este Tribunal concluye que, conforme el fundamento en el que basa su resolución, no se encuentra mérito para otorgar razón al demandante, toda vez los actos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se encuentran debida y legalmente fundamentados en la normativa aduanera base de su resolución, no siendo evidente que, por aplicar correctamente la normativa aduanera se pueda causar daño económico al Estado Boliviano, por lo que al no existir razón en la pretensión del demandante, la demanda debe ser declarada improbadamente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1080/2013 emitida el 17 de julio de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



30

**Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. de 24 a 28 vta., subsanada a fs. 34 y vta., de obrados, interpuesta por Guadalupe Sofía Aleida Orellana Medrano como Jefa de Unidad Legal y Herlan Diego Coimbra Quevedo, en representación

legal de Willan Elvio Castillo Morales, Gerente Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0844/2013, pronunciada el 24 de junio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 22 a 26; réplica de fs. 59 a 62 y su presentación vía fax de fs. 51 a 57; dúplica de fs. 66 a 67 vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

#### I. Contenido de la demanda.

##### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que la Gerencia Regional Santa Cruz de la AN emitió la Resolución Determinativa AN-ULEZR-RD-060/2012 de 06 de diciembre, en la que declaró probada la Vista de Cargo AN-AFIZR-VC N° 076/2012 de 11 de octubre girada contra la Agencia Despachante de Aduanas (ADA) Vaslec Internacional SRL por omisión de pago de tributos aduaneros de importación e intereses, más la sanción del 100 % del valor del tributo omitido, ascendiendo la deuda a UFV 78.156,35, observaciones evidenciadas en la Declaración Única de Importación (DUI) 2012/701/C-57815 de 14/08/2012 dentro del proceso de Control Diferido Inmediato realizado por la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional Santa Cruz de la AN.

El 7 de enero de 2013, Jeannette Patricia Valdivia Inturias en calidad de propietaria de la Empresa Unipersonal Repuestos Valdivia interpuso recurso de alzada contra la R.D. AN-ULEZR-RD-060/2012 de 06/12/2012, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0176/2013 que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-76/2012 de 11 de octubre, a efectos de que la Administración Aduanera califique de manera correcta los hechos y conductas resultantes del Control Diferido Inmediato y aplique a cabalidad la tramitación de cada una, conforme lo previsto en el inc. b) del núm. 4 de la literal C del Apartado V, del Procedimiento aprobado por la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo de 2009.

El 30 de abril de 2013, la Administración Aduanera interpuso recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0176/2013, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0844/2013 de 24 de junio, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada mencionada.

##### I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Santa Cruz de la Administración Aduanera describe los antecedentes administrativos del proceso del Control Diferido Inmediato y luego señala que las actuaciones en todo momento fueron de conocimiento pleno del sujeto pasivo y se ajustaron a lo establecido en la Resolución de Directorio N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, por lo que tuvo amplia e irrestricta libertad de asumir defensa, motivo por el que presentó pruebas de descargo en las etapas del proceso sobre las observaciones señaladas pero que no fueron de satisfacción de la Administración Aduanera para desvirtuar los hallazgos mencionados, por lo que se determinó la deuda tributaria estableciéndose las sanciones correspondientes.

Después de transcribir el apartado IV.3.párrafo xvi de la Resolución Jerárquica impugnada, indica que no se trata simplemente de la determinación de la conducta del sujeto pasivo en la contravención tributaria de omisión de pago, que constituye el lícito tributario que es sancionado en éste proceso, como resultado de los hallazgos encontrados de la fiscalización del Control Diferido Inmediato, los cuales fueron encausados en la Resolución Determinativa, conforme los arts. 99, 169 del CTB y la Resolución de Directorio 01-004-09.

Asimismo, después de transcribir el art. 258 del Reglamento de la Ley General de Aduanas (RLGA) indica que la emisión del "informe de variación de valor", está supeditada a lo señalado por la Resolución de Directorio 01-004-09, que al evidenciar la variación de valor "el fiscalizador analiza los descargos y en caso de corresponder emite y notifica el informe de variación de valor", aspecto que no consideró correctamente la AGIT porque en el presente caso no correspondía emitir informe de variación de valor porque se evidenció posteriormente la existencia de indicios de la comisión de contravención tributaria por omisión de pago, por lo que se encauzó la conducta al procedimiento correcto, no siendo imperativo que el fiscalizador prosiga con la emisión del informe de variación de valor como erradamente interpreta la AGIT, puesto que como resultado del examen de documental y/o aforo físico de la mercancía, se demostró la adecuación de la conducta del sujeto pasivo a la contravención tributaria de omisión de pago, que constituye el ilícito tributario previsto y sancionado en el art. 165 del CTB.

En ese sentido, indica que se procedió de acuerdo a lo establecido en el apartado V, literal C., numeral 4, inc. d) de la Resolución de Directorio N° 01-004-09, en el entendido que, siendo la conducta contraria al ordenamiento jurídico por la omisión de pago de tributos aduaneros, descubierta dentro del proceso de fiscalización de Control Diferido Inmediato, se emitieron las acciones correspondientes: Informe AN-UFIZR-IN N° 861/2012, la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-76/2012 y posteriormente la Resolución Determinativa AN-ULEZR-RD N° 060/2012, actuados que fueron de conocimiento pleno del sujeto pasivo, a efecto que asuma una defensa amplia e irrestricta.

Finaliza manifestando que la AGIT incurrió en una interpretación errónea de la norma tributaria aduanera porque falsamente indica que la Administración Tributaria vulneró el principio constitucional del debido proceso, cuando no fue así, ocasionando un grave perjuicio económico al Estado al impedir que se paguen las sanciones impuestas por las contravenciones por el sujeto pasivo y los tributos aduaneros que están debidamente determinados.

##### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, anulando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0844/2013 y en consecuencia anule la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0176/2013, por consiguiente se declare firme y subsistente la Resolución Determinativa AN-ULEZR-RD N° 060/2012.

#### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 18 de noviembre de 2013, que cursa de fs. 59 a 62 vta., y señala lo siguiente:

Que previamente se debe considerar que el Control Diferido Inmediato, aprobado por la Resolución de Directorio N° 01-004-09, en el inciso b), numeral 4, literal C, establece que cuando existe variación de valor, el operador puede presentar una boleta de garantía por los tributos omitidos y presentar descargos en el plazo de 20 días, a cuyo vencimiento el fiscalizador, en un término de 5 días, deberá evaluar los descargos y/o proyectar una Resolución Determinativa sin multa ni sanción alguna en tanto no exista delito aduanero.

En el presente caso y de una revisión de antecedentes dentro del procedimiento la Administración Aduanera determinó Omisión de Pago (art. 165 del CTB) aspecto que no es correcto en razón a que la determinación de un valor de sustitución de la mercancía implica el descarte sucesivo de los métodos de valoración establecido en los arts. 250 del RLGA y 3 de la Decisión 571 de la CAN, con el objeto que se proceda a la aplicación del sexto método de valor de la OMC, aspectos que tienen que estar insertos en el Informe de Variación de Valor, y de la revisión del mismo y de la Resolución Determinativa establecidos en la citada Resolución de Directorio, no establecen multa ni sanción, lo que demuestra que el procedimiento aplicado no corresponde a la Resolución de Directorio N° 01-004-09, inciso b), numeral 4, literal c.

Asimismo, se evidencia que en el presente caso la liquidación del valor CIF de la mercancía establecida en la Vista de Cargo, especifica diferencias en la Liquidación del costo, flete I, flete II y otros, y estas en el Informe AN-UFIZR-IN N° 861/2012 fueron base para la determinación de la deuda tributaria, por lo que Administración Aduanera al indicar diferencias en los importes de la liquidación del valor CIF de la mercancía, tenía que aplicar de forma separada a la variación del valor el procedimiento ya que cuando existe indicios de comisión de contravención por omisión de pago, el fiscalizador emite el Informe Final detallando las observaciones determinadas, lo cual no fue considerado por la Administración Aduanera.

Haciendo una copia inextensa de los fundamentos técnico-jurídicos de la Resolución Jerárquica, señaló que en atención de lo ampliamente citado, se puede verificar que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la Resolución Jerárquica ahora impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, ratificándose en todos los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico.

Finaliza señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

#### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando dictar Sentencia declarando improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Santa Cruz de la AN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0844/2013 de 24 de junio.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 14 de agosto de 2012, la ADA Vaslec Internacional SRL, por su comitente Jeahhette Patricia Valdivia Inturias validó y tramitó la DUI C-57815 ante la Administración de Aduana Interior Santa Cruz para la importación de 1593 unidades de neumáticos, siendo sorteada a canal rojo.

El 31 de agosto de 2012, la Administración Aduanera comunicó a la citada ADA, importador y ALBO Aduana Interior Santa Cruz que la referida DUI había sido para Control Diferido Inmediato y solicitó entregar la documentación de respaldo en originales en el plazo de 24 hrs., por lo que la ADA presentó fotocopias simples de la documentación de soporte de la DUI C-57815 a la Administración Aduanera.

El 10 de septiembre de 2012, la Administración Aduanera notificó a la ADA Vaslec Internacional SRL con la Diligencia Informativa AN-UFIZR-DIL-258/2012, misma que hace notar que del examen documental y/o reconocimiento físico de las mercancías consignadas en la DUI mencionada, se generó duda razonable sobre el valor declarado conforme el art. 49 de la Resolución N 846 de la CAN referidos a precios ostensiblemente bajos, solicitando al importador una explicación complementaria escrita, documentos y otras pruebas que certifiquen que el valor declarado es el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías.

El 11 de septiembre de 2012, la ADA citada, presentó documentación de descargo, consistente en Certificado de Entidad Financiera No. SO9198-20120612-095013 y 094013, certificación de precios y señaló el correo electrónico del proveedor para cualquier consulta adicional referente a la compra.

El 26 de septiembre de 2012, la Administración Aduanera emitió el Informe AN-UFIZR-IN N° 861/2012, rechazando el valor de transacción de la mercancía, tonándose como base los precios referenciales que se encuentran en fuentes externas, estableciendo un valor FOB de sustitución de \$us.49.116,11 mediante la aplicación del método del último recurso sobre valoración de la OMC, exponiendo el descarte de los métodos subsiguientes, concluyendo el establecimiento de indicios de la comisión de contravención tributaria por omisión de pago.

El 22 y 25 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó de forma personal a la ADA ya mencionada y al importador, respectivamente, con la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-76/2012, en la que estableció una deuda tributaria de Bs 139.318.- equivalente a 78.156,35 UFV, importe que se compone por el Gravamen Arancelario (GA), Impuesto al Valor Agregado (IVA), intereses, contravención aduanera y 100% de la sanción por omisión de pago por las observaciones encontradas en la DUI observada según lo establecido en los arts. 160-3 y 165 del CTB, otorgando un plazo perentorio e improrrogable de 30 días para que presenten descargos tanto el sujeto pasivo como el tercero responsable.

El 24 de octubre de 2012, Jeannette Patricia Valdivia Inturias presentó descargos y desestimó las observaciones documentales expuestas en la referida Vista de Cargo, además adjuntó las traducciones de los documentos valorados para su emisión y observando el método de interpretación utilizado.

El 29 de noviembre de 2012, la Administración Aduanera emitió el Informe AN-UFIZR-IN N° 103/2012, en el que evaluaron los descargos presentados, observando que los documentos probatorios presentados porque eran copia simple, considerando que las facturas proforma no son documentos soporte de la DUI, de manera que al comparar dichas facturas con otras obtenidas, se evidenciaba que las presentadas por el sujeto pasivo tienen precios inferiores a los del mercado local, invalidándolas; concluyendo que los documentos y argumentos presentados a la vista de cargo no son suficientes para desvirtuar las observaciones, por lo que mantiene firme los indicios de comisión por omisión de pago.

El 17 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó de manera personal al representante legal de la ADA con la R.D. AN-ULEZR-RD N° 060/2012 que declaró probada la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-76/2012 por omisión de pago de tributos aduaneros de importación e intereses más la sanción del 100% del valor del tributo omitido, estableciendo una deuda de Bs.139.3158, equivalente a 78.156,35 UFV.

El 07 de enero de 2013, Jeannette Patricia Valdivia Inturias, en calidad de propietaria de la Empresa Unipersonal Repuestos Valdivia interpuso recurso de alzada contra la R.D. AN-ULEZR-RD-060/2012, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0176/2013, que anuló obrados hasta la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-76/2012, a efectos de que la Administración Aduanera califique de manera correcta los hechos y conductas resultantes del Control Diferido Inmediato y aplique a cabalidad la tramitación de cada una conforme lo previsto en el inc. b) del núm. 4 de la literal C del Apartado V, del Procedimiento aprobado por la Resolución de Directorio N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009.

Contra dicha Resolución, el 30 de abril de 2013 la Administración Aduanera interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0844/2013 de 24 de junio, que confirmó la resolución de recurso de alzada citada. Por consiguiente, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Administración Aduanera interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

3. Concluido el trámite, se decretó autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 68 de obrados.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si como afirma la Administración Aduanera el Control Diferido Inmediato para la importación de neumáticos fue conforme al procedimiento previsto en el inc. b), del num. 4, literal C del apartado V del procedimiento aprobado por la Resolución de Directorio N° 01-004-09.

V.1. Sobre el objeto de la controversia, en el presente caso, se debe realizar un análisis respecto al Control Diferido Inmediato para la importación de mercancías y las normas aplicables a dicho aspecto en la normativa tributaria aduanera.

Previamente corresponde recordar que, el art. 115 de la C.P.E., establece que el Estado debe garantizar el derecho al debido proceso, a la defensa. Entendiendo que, el debido proceso en términos generales, se trata de una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas, debiendo ser atendida con un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Ahora bien, corresponde hacer notar que por disposición de los arts. 1 y 30 de la Ley General de Aduanas (LGA) y 22 del RLGA, la Administración Aduanera ejerce la potestad para el control del ingreso, permanencia, traslado y salida de mercancías del territorio aduanero nacional hacia y desde otros países o zonas francas, para hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulen los regímenes aduaneros, conforme a los alcances establecidos y en las normas aduaneras legales y administrativas; por su parte, los arts. 31, 66 y 100 del CTB, le confiere a la Administración Tributaria las facultades para el control, verificación, fiscalización e investigación, siendo el objeto principal en el caso de la Administración Tributaria Aduanera, el cumplimiento de las normas y procedimientos aduaneros.

En ese contexto, la Administración Aduanera tiene la facultad para controlar y verificar el despacho aduanero, la correcta aplicación de la normativa aduanera y demás disposiciones legales vinculadas a la importación y exportación de mercancías; ahora bien, cabe señalar que para el presente caso, el art. 48 del D.S. N° 27310 Reglamento al CTB (RCTB), dispone que: "La Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492 en las fases de: control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido. La verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no pueden ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior"; por lo que, para el cumplimiento de dicha disposición legal, se aprobó el Procedimiento del Control Diferido Inmediato mediante la Resolución de Directorio RD N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009.

Asimismo, y respecto al procedimiento para el Control Diferido Inmediato, el inciso b), del numeral 4, literal C de la Resolución de Directorio N° 01-004-09, dispone de manera expresa que: cuando existe variación de valor, el fiscalizador de la administración aduanera puede solicitar información adicional al importador a través de Diligencia Informativa, una vez recibida la documentación presentada por el importador o terceras personas, debe realizar el análisis pertinente y en caso de corresponder, emitir y notificar el Informe de Variación de Valor, y en el supuesto rechazo del Informe de Variación de Valor, el operador pueda presentar boleta de garantía por los tributos omitidos y presentar descargos en el plazo de 20 días, vencido el mismo el fiscalizador en un término de 5 días debe evaluar los descargos y/o proyectar una Resolución Determinativa, sin multa ni sanción alguna en tanto no exista delito aduanero.

De la normativa desarrollada, una revisión de los antecedentes administrativos, se advierte que iniciado el trámite de Control Diferido Inmediato, la administración aduanera notificó a la ADA Vaslec Internacional SRL con la Diligencia AN-UFIZR-DIL-258/2012 de 7 de



septiembre, en la que se generó duda razonable sobre el valor declarado basado en los factores de riesgo contenidos en el art. 49 de la Resolución N° 846 de la CAN, sin embargo, una vez presentados y analizados los descargos, debió aplicar el procedimiento establecido por los arts. 257, 258 y 260 del RLGA y el procedimiento estipulado en la Resolución Determinativa N° 01-004-09 ut supra señalado; es decir, debiendo emitir y notificar el Informe de Variación de Valor, para que de esa manera, el consignatario o la ADA a través de su comitente dentro de los siguientes 20 días ofrezcan pruebas o documentación respaldatoria, como también aclaraciones sobre lo declarado y, de esta manera, la administración aduanera analizar los descargos ofrecidos en el plazo citado (5 días) y recién dictar la respectiva Resolución Administrativa en un plazo de 10 días, sin penalización al importador ni al despachante de aduanas, en tanto no exista delito aduanero; empero, en el caso de autos la administración aduanera en forma posterior a la emisión del Informe AN-UFIZ-IN N° 861/2012 (fs. 163 a 171 del Anexo 1), emitió la Vista de Cargo N° AN-UFIZR-VC-76/2012 (fs. 173 a 180 del Anexo 1) conforme consta en la hoja de ruta cursante a fs. 172 del Anexo 1 de antecedentes administrativos, para concluir con la R.D. AN-ULEZR-RD-60/2012 cursante a fs. 236 a 238 del Anexo 1, la cual declaró probada la Vista de Cargo citada por omisión de pago de tributos aduaneros, sancionado por el art. 165 del CTB, estableciendo el monto de la deuda tributaria en 78.156 UFV, incluyendo el total de tributos aduaneros de importación, intereses, más la sanción del 100% del valor del tributo omitido.

De lo expuesto, se advierte que la administración aduanera no cumplió con el procedimiento legal descrito porque omitió considerar los cinco primeros métodos para determinar el valor en aduana, establecidos en los arts. 250 del RLGA y 3 de la Decisión 571 de 12 de diciembre de 2003 y porque dichos métodos deben estar reflejados y fundamentados en el correspondiente Informe de Variación de Valor puesto que, tras la presentación de descargos por la empresa a la citada Vista de Cargo, la administración aduanera simplemente manifestó que no eran suficientes para desvirtuar las observaciones, por lo que mantenía firme los indicios de comisión por omisión de pago, y posteriormente dictó la Resolución Determinativa respectiva, por lo que, al tratarse de indicios sobre la comisión por omisión de pago, procedía que emita el Informe de Variación de Valor y luego de la presentación y evaluación de descargos dentro de un plazo de 20 días, recién, concluir el procedimiento dictando la Resolución Determinativa que no contenga multa ni sanción conforme lo establece expresamente en el inciso b), del numeral 4, literal C del Apartado V del procedimiento aprobado por la Resolución de Directorio N° 01-004-09, pero tales aspectos no acontecieron en el presente caso.

De todo lo expuesto, se evidencia claramente que el procedimiento aplicado en el caso de autos, no fue el establecido en el inc. b), num. 4, literal C, de la Resolución de Directorio N° 01-004-09, vulnerándose el debido proceso y el derecho a la defensa del importador, dejándolo en indefensión para presentar los descargos que veía por conveniente en el plazo de 20 días si rechazaba el Informe de Variación de Valor que se le notifique y previa presentación de boleta de garantía, tal como establece la citada Resolución de Directorio, por lo que, al haber existido vicios dentro del procedimiento del Control Diferido Inmediato para la importación de neumáticos como se explicó en el presente fallo, la ARIT anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo N° AN-UFIZR-VC-76-2012 de 11 de octubre, inclusive, para que la administración aduanera califique de manera correcta los hechos y conductas resultantes del Control Diferido Inmediato y aplique a cabalidad la tramitación de cada una, acorde a lo previsto en el inciso b), del numeral 4, literal C del apartado V del procedimiento aprobado por la Resolución de Directorio N° 01-004-09 y correctamente confirmada dicha nulidad por la AGIT en la Resolución ahora impugnada por la Gerencia Regional Santa Cruz de la AN.

De lo manifestado, se evidencia que tanto la ARIT como la AGIT, aplicaron correctamente la normativa aduanera referida al procedimiento para el Control Diferido Inmediato, por consiguiente no se vulneró procedimiento legal y, menos aún, errónea o incompleta apreciación de la normativa legal aduanera como alegó erradamente la parte demandante.

#### V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se tiene lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0844/2013 de 24 de junio, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas aduaneras respecto al procedimiento para la importación de mercancías previsto en los arts. 257, 258 y 260 del RLGA y Resolución de Directorio N° 01-004-09 de 12 de marzo del 2009, aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existió razón legal alguna que motiven dejar sin efecto la Resolución Jerárquica.

Por lo argumentado, se establece que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0844/2013, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs., de 24 a 28 vta., subsanada a fs. 34 y vta. de obrados, interpuesta por la Gerencia Regional Santa Cruz de la AN, a través de sus representantes legales, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0844/2013 de 24 de junio dictada por la AGIT; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-76/2012 de 11 de octubre establecida en las Resoluciones administrativas y recursivas (Resolución de Alzada y Jerárquica).

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



31

**Administración Aduana Interior – Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 8 a 11, interpuesta por la Administración Aduana Interior – Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, representada legalmente por Karen Cecilia López Paravicini de Zárate en la que impugna la Resolución AGIT RJ N° 0064/2013 pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) el 21 de enero de 2013, la contestación de fs. 38 a 41, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el Control Operativo Aduanero Regional La Paz (COA-RLP) emitió el Acta de Intervención COARLP-C-112/12 de 19 de abril de 2012, correspondiente al operativo realizado en inmediaciones de Achica Arriba, denominado Fécula; iniciado el proceso administrativo por contrabando contravencional, el 9 de mayo de ese mismo año, con la notificación de dicha Acta a Saúl Valverde Gutiérrez, Ricardo Rosado Bolívar, Freddy Wilson Condori Miranda y Efraín Huaycho Aduviri; el cuadro de valoración AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/312/12 de 19 de abril de 2012, establece que el valor de los tributos no supera los 50.000 UFV's.

Con base al Informe Técnico AN/GRLPZ/LAPLI/SPCCR/870/2012 de 18 de junio, que establece que la mercancía descrita en el cuadro de valoración no cuenta con la documentación que acredite su legal importación y circulación en el territorio nacional, se emite la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/103/2012 de 06 de julio, notificada por secretaria el 11 de igual mes y año.

BX BOLIVIA LIMITADA representada legalmente por José Martín Rocha, impugna la Resolución Administrativa en la vía del Recurso de Alzada y la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) de La Paz pronuncia la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0909/2012 de 5 de noviembre, revocando parcialmente la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/103/2012 y deja sin efecto el comiso de los ítems 22, 25, 28, 30 y 36, manteniendo firme y subsistente el comiso definitivo de los ítems 24 y 34 del Acta de Intervención COARLP-C-112/12, de la mercadería perteneciente a BX BOLIVIA LIMITADA.

Impugnada la resolución de alzada por la Administración Aduanera, la Directora Ejecutiva a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), pronuncia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0064/2013 de 21 de enero, revocando parcialmente Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0909/2012, y declara improbadada la comisión de contrabando contravencional para las mercancías descritas en los ítems 22, 25, 28 y 30 y probada respecto a los ítems 24, 34 y 36 establecidas en la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/103/2012.

El Informe Técnico AN-GRLPZ/LAPLI/SPCCR/870/2012 de 18 de junio, mediante el cual se realiza el cotejo de la documentación vinculada al presente caso, estableció que la fotocopia de la Declaración Única de Importación (DUI) C-21180 de 08 de marzo de 2012, consigna Código de Aduana 701 e Importador DORADO DE AGUIRRE YORGINA/IMPORT, se encuentra a nombre de Francy Hurtado Vásquez y no a nombre de Freddy Wilson Condori Miranda que es el procesado y quien peticiona la devolución de la mercancía; además, no cuenta con poder notarial del importador.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancías (Aspectos Técnicos Operativos) num. 10, establece que la DUI o el Manifiesto Internacional de Carga (MIC), deben ser presentadas en original o fotocopia legalizada y en caso de personas naturales o individuales, se debe presentar fotocopia de la cédula de identidad con la firma del interesado.

El D.S. N° 708 de 27 de noviembre de 2010, –que reglamenta la L. N° 37 de 10 de agosto de 2010 y modifica el Reglamento de la L. N° 1990 denominada Ley General de Aduanas (LGA) aprobado mediante D.S. N° 25879 de 11 de agosto de 2000–, determina en su art. 2.I que las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o inter provincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), presentada a momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte del COA.

Por su parte, el num. 12-c) del Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancías, prevé que la evaluación y compulsa de las facturas de compra, en aplicación del art. 2 del D.S. N° 708, se podrá efectuar siempre que se cumplan las siguientes condiciones: que se hubiere presentado original del acta de intervención a momento del operativo, que sea verificable con la información del SIN, que consigne mercancía adquirida en mercado local y que sea objeto de traslado interdepartamental o interprovincial, y que el incumplimiento de cualquier condición dará lugar a la desestimación de la factura de compra y no será valorada.

En el presente caso, al momento del comiso no se presentó ninguna documentación legal que acredite la adquisición de mercancías en mercado interno correspondiente a los ítems 22, 24, 25, 28, 30, 34 y 36, y así se consignó en el cuadro de cotejo de documentación en observaciones; 22 mercancía no se encuentra amparada, no coincide con el lote, no se encontró número de lote; 24 mercancía no se encuentra amparada, no coincide con la descripción de referencia del producto; 25 mercancía no se encuentra amparada, no coincide con la descripción de referencia del producto; 28 mercancía no se encuentra amparada, no coincide con la descripción de referencia del producto; 30 mercancía no se encuentra amparada, no coincide con el lote, no se encontró número de lote; 34 no presentó documentos de descargo; y 36 mercancía no se encuentra amparada, no coincide con la descripción de referencia del producto.

La AGIT señala que conforme al art. 90 de la L.G.A., y el art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, el único documento que ampara la legal importación de mercancías a territorio nacional, es la DUI y que realizado el cotejo respectivo con la documentación soporte, se evidencia que la mercancía está amparada; ello sin considerar que el art. 81 del Cód. Trib., prevé que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica, que son admisibles únicamente aquellas que cumplan los requisitos de pertinencia y oportunidad, y que deben ser rechazadas las pruebas manifiestamente inconducentes, dilatorias, superfluas o lícitas, las no presentadas durante el proceso de fiscalización ni se hubieran anunciado para presentar antes de la emisión de la resolución determinativa y las ofrecidas fuera de plazo; en ese caso, pueden presentarse como prueba de reciente obtención.

De ello se infiere que la Administración Aduanera no puede ni debe valorar las pruebas presentadas fuera del plazo tributario previsto al efecto, por cuanto las mismas fueron producidas en sede jurisdiccional, específicamente en la etapa preparatoria o investigativa a cargo del Ministerio Público; el principio de verdad material no puede ser aplicado discrecionalmente para valorar pruebas no producidas oportunamente, ni utilizado como herramienta para desconocer el contenido taxativo del art. 4 del Cód. Trib., boliviano, en mérito al cual los plazos relativos a las normas tributarias son perentorios, sino más bien como verdad objetiva de los hechos que se presuman en el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias.

### I.3. Petitorio.

El demandante, solicita que se declare probada la demanda declarando nula la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0064/2013 de 21 de enero, y mantenga firme y subsistente la R.A. AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/ 103/2012 de 06 de julio, con costas.

### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 28 de marzo de 2014, que cursa de fs. 38 a 41 y señaló lo siguiente:

El 22 de marzo de 2012, en la Tranca de Achica Arriba, efectivos del COA intervinieron un camión con placa de control 2120-IKB, en el que se constata la existencia de almidón de mandioca o fécula de mandioca marca ALPY. Al momento del operativo, el conductor del motorizado presentó fotocopias legalizadas de las DIU C-11721, C-40416, C-89493, C-87516, C-56876, C-10986, C-88758 y C-88757 y no así la de la mercancía consignada en los lotes 100611, 208/11 y 202-12 (Acta de Intervención COARLPZ-C-112/12); se presume el ilícito de contrabando y se procede al comiso preventivo de la mercancía y traslado a Depósitos Aduaneros Bolivianos (DAB) para su inventario, valorización e investigación, otorgando 3 días para presentar descargos.

El 14 de mayo de 2012, BX BOLIVIA EXCHANGE LIMITADA, representada por José Martín Aguilar, presentó descargos al Acta de Intervención Contravencional consistente en las DUI C-10996, C-40416, C-56876, C-87516, C-89493, C-88761, C-88758 y C-88757; la Administración Aduanera emitió el Informe Técnico AN/GRLPZ/LAPLI/SPCCR/870/2012 de 18 de junio, y el 11 de julio de 2012, se pronunció la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/103/2012 que declaró probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando contra Saúl Valverde Gutiérrez, Ricardo Rosado Bolívar, Freddy Wilson Condori Miranda y Efrain Huaycho Aduviri; en consecuencia, dispone el comiso de los ítems 22, 24, 25, 28, 30, 34 y 36, remate y posterior distribución de previa certificación del SENASAG, caso contrario proceder a su destrucción; y, declara improbada la contravención en los ítems 21, 23, 26, 27, 29, 31, 32, 33 y 35 ordenando la devolución al legítimo propietario.

Las observaciones realizadas por la Administración Aduanera corresponden a la descripción y al número de lote; al respecto, los descargos presentados consistentes en las DUI C-88758, C-88761 y C-10996, su documentación soporte y fotografías de la mercancía comisada, y la certificación de los proveedores Las Moras y Compañía Müller presentados en alzada, amparan los ítems 22, 25, 28, y 30 en cuanto a la descripción, marca, contenido, número de lote y país de origen, en aplicación del art. 88 y 90 de la L.G.A., confirmando la resolución de alzada en ese punto; en cuanto al ítem 36, no se encuentra amparado, por cuanto la DUI C-88761 de 21 de diciembre de 2001, coincide en cuanto a la descripción, contenido y país de origen, empero difiere del año de la cosecha, ya que según la factura comercial 0048-00006377 corresponde al año de cosecha 2011 y la mercancía aforada refiere 2010 según el acta de intervención contravencional.

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0064/2013 de 21 de enero, se encuentra debidamente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos y los antecedentes del proceso, por lo que la demanda contenciosa administrativa carece de sustento jurídico tributario y no existe lesión a derecho alguno de la administración aduanera.

### II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbada la demanda interpuesta por la Administración Aduana Interior – Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

III.1. El Acta de Intervención Contravencional COARLP-C-112/12 de 19 de abril de 2012, emitida por el COA-RLP, concluye que la mercancía incautada cotejada con el Cuadro de Valoración AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/312/12 (Cuadro B), consignada en los ítems 1 al 15, 22, 14, 25, 28, 30, 34 y 36, no cuentan con documentación que ampare su legal importación y circulación por territorio nacional, y recomienda proceder al decomiso definitivo conforme al art. 161 del Cód. Trib., boliviano (L. N° 2492), para su posterior remate en aplicación del art. 60 de su reglamento, determinando la suma de Bs 7.609.73; como total de tributos omitidos en UFV's.

El 12 de mayo de 2012, BX BOLIVIA EXCHANGE LIMITADA representada legalmente por José Martín Rocha Aguilar, presenta los descargos al Acta de Intervención, documentos consistentes en las DUI debidamente legalizadas por la Agencia Despachante de Aduana MUNDIAL Ltda.

Mediante Resolución Administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/103/2012 de 06 de julio, la Administradora de Aduana Gerencia Regional La Paz, declara probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando contra Saúl Valverde Gutiérrez, Ricardo Rosado Bolívar, Freddy Wilson Condori Miranda y Efrain Huaycho Aduviri; dispone el comiso definitivo de los ítems 1 al 15, 18, 19, 22, 24, 25, 28, 30, 34 y 36 del Acta de Intervención Contravencional, ordenando la destrucción de la mercancía, en caso de no obtenerse la certificación necesaria para su remate; en cuanto a los ítems 16, 16A, 17, 17ª, 20, 21, 23, 26, 27, 29, 31, 32, 33 y 35, declara improbada la demanda contravencional de contrabando y dispone su devolución al propietario BX BOLIVIA EXCHANGE LIMITADA; y, la multa de Bs 25.147.- equivalentes al 50% del valor de la mercancía en sustitución del medio de transporte.

La notificación a BX BOLIVIA EXCHANGE LIMITADA con la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/103/2012, se practica el 11 de julio de ese año.

BX BOLIVIA EXCHANGE LIMITADA, impugna la Resolución Administrativa a través del Recurso de Alzada; y, la ARIT de La Paz, pronuncia la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0909/2012 de 05 de noviembre, revocando parcialmente la Resolución Administrativa y deja sin efecto el comiso de los ítems 22, 25, 28, 30 y 36, manteniendo firme y subsistente el comiso definitivo de los ítems 24 y 34 del Acta de Intervención COARLP-C-112/12.

En Alzada, mediante escrito de 25 de septiembre de 2012, ratifica y presenta pruebas (2 certificaciones de Companhia Müller de Bebidas y de Las Moras), haciendo referencia y detallando el contenido de la DUI C-88758, documentos de soporte, lista de empaque, factura comercial 0254-00004030 y la certificación de Las Moras en la que consta que proveedor acredita que el producto correspondiente a la factura comercial 0254-00004030 fue vendida a BX BOLIVIA EXCHANGE y precisando que no se consideró el contenido de la información adicional del SIDUNEA++, aclarando la observación contenida en el Informe Técnico Cuadro B ítem 22; DUI 88761, documentos de soporte, lista de empaque, factura comercial 004800006377, subsanando la observación contenida en el Informe Técnico Cuadro B ítem 28 y 36; DUI 10996, documentos de soporte, lista de empaque, factura comercial 112/11 y la certificación del proveedor Companhia Müller de Bebidas, que confirma que la mercancía vendida mediante factura comercial 112/11 fue vendida a BX BOLIVIA EXCHANGE, salvando la observación contenida en el Informe Técnico Cuadro B ítem 30.

El Informe Técnico – Jurídico AGIT-SDRJ-0064/2013 de 18 de enero, estableció la comisión de contrabando contravencional únicamente respecto a las mercancías descritas en los ítems 24, 34 y 36.

La Administración Aduanera impugna la Resolución de Alzada y la Directora Ejecutiva a.i. de la AGIT ahora demandada, pronuncia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0064/2013 de 21 de enero, revocando parcialmente resolución de alzada y declara improbada la comisión de contrabando contravencional para las mercancías descritas en los ítems 22, 25, 28 y 30, y probada respecto a los ítems 24, 34 y 36 establecidas en la R.A. AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/103/2012.

III.2. La demanda contenciosa administrativa es interpuesta por la Administración Aduana Interior – Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, representada legalmente por Karen Cecilia López Paravicini de Zárate, el 10 de abril de 2013, impugnando la Resolución AGIT RJ N° 0064/2013 de 21 de enero pronunciada por la AGIT, notificada al demandante el 24 de enero de 2013; la AGIT presenta la contestación y se notifica al tercero interesado; sin presentación de réplica, ni argumento alguno por el tercero interesado, se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1976 y el Código Procesal Civil, conforme a lo establecido por la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

### IV. De la problemática planteada.

En autos, la controversia se circunscribe a determinar si la AGIT incurrió en violación de lo dispuesto en la Ley General de Aduanas, su Reglamento y el Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancías, bajo el argumento expuesto por la Administración Aduanera en sentido de que las pruebas de descargo consideradas y valoradas por la Administración Tributaria, se presentaron fuera del plazo previsto al efecto y que no existe juramento de reciente obtención.

### V. Análisis del problema jurídico planteado.

El art. 180 de la C.P.E., prevé que la jurisdicción ordinaria se fundamenta, entre otros, en el principio de verdad material; por su parte, el art. 200 de la L. N° 3092 (Título V del Código Tributario), en cuanto a los recursos administrativos, establece que responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), al principio de oficialidad o de impulso de oficio y que la finalidad de dichos recursos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos.

Al efecto, los arts. 21, 66 y 100-1 del Cód. Trib., el D.S. N° 27310 y el art. 4 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, otorgan amplias facultades a la Administración Aduanera, de control, verificación, fiscalización e investigación para valorar los hechos, con base a toda la documentación que respalde la verdad objetiva de los mismos, como única forma de efectivización del valor justicia.

Además, en cuanto al debido proceso consagrado en el art. 115-II de la C.P.E., en sus elementos configurativos defensa, y motivación y fundamentación de las decisiones judiciales o administrativas, el art. 211-I de Título V del Cód. Trib., boliviano, expresa que las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma de la autoridad que la pronuncia y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.

A efectos de análisis de la presente problemática sometida ante la jurisdicción contenciosa administrativa, resulta necesario referirnos a uno de los principios más importantes inherentes a la administración de justicia, como es el principio de verdad material, según el cual la autoridad judicial o administrativa al momento de resolver una controversia sometida a su competencia y aplicar su sana crítica, deben verificar plenamente los hechos en los que fundamentan sus decisiones, y para ello deben valorar todos los medios probatorios ofrecidos o que constan en antecedentes e inclusive, cuando resulten insuficientes, recabar los necesarios a efectos de averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido y consolidación del valor justicia a momento de aplicar la normativa pertinente al caso concreto.

El tratadista Juan Carlos Cassagne manifiesta: "...En el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes". (Derecho Administrativo II Abeledo-Perrot- Buenos Aires Argentina, pág. 321).

Por su parte, se debe considerar el entendimiento jurisprudencial desarrollado por Sala Plena de éste Tribunal en la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio, respecto al principio de verdad material, que establece: "...el principio de verdad material, que rige en los procedimientos administrativos y las resoluciones que de ellas emanen, en la acción contenciosa administrativa está regida también por el principio dispositivo, sin que ello signifique que las formas rituales no deban impedir aflorar la verdad, dado que ésta debe ser la columna vertebral de la decisión judicial. Esta verdad a momento de impartir justicia debe llegar mediante la decisión libre del accionante a través de una exposición clara de su demanda y pretensión; si llega mediante la utilización de un mecanismo autoritario-judicial, tanto la verdad como la igualdad resultan dañadas, y este daño sellaría la suerte de la justicia del caso, no siendo coherente y justo resolver así, por cuanto cualquier sistema que desfasa el principio de imparcialidad del juzgador basado en el autoritarismo se encuentra condenado anteladamente al fracaso y un apego literal a la norma que dote al juzgador de facultades extraordinarias, dejaría al proceso judicial sin la ecuanimidad de uno de sus sujetos procesales imprescindibles, cual es el Juez como tercero o como árbitro mediador de una contienda".

De acuerdo al marco normativo y jurisprudencial citado precedentemente, y de la relación de antecedentes administrativos descritos, se concluye que es evidente que es deber de BX BOLIVIA EXCHANGE LIMITADA ofrecer y aporta la prueba de descargo que ampara la mercancía, en la forma y plazos previstos; y, también es evidente que la Administración Tributaria, debe pronunciar sus decisiones con base al principio de verdad material, como única forma de resguardar el valor justicia que todo procesamiento que genera una sanción exige.

En ese contexto, la Administración Aduanera mediante la valoración de la prueba ofrecida por BX BOLIVIA EXCHANGE LIMITADA, ha verificado y concluido que la mercancía descrita en los ítems 22, 25, 28 y 30, estaba debidamente amparada con la documentación de respaldo consiste en las DUI C-88758, C-88761 y C-10996, vinculadas a las Facturas Comerciales 0254-0004030, 0048-00006377 y 112/11, documentación de soporte, fotografías de la mercancía comisada y la certificaciones de los proveedores Las Moras y de Compañía Müller de Bebidas, presentadas y ratificadas en Alzada –conforme se tiene detallado en los Antecedentes Administrativos de la presente Sentencia – aplicando además el principio de verdad material, por cuanto la Administración Aduanera omitió la valoración integral de la prueba presentada con anterioridad, ratificada (DUI y documentación adicional y de soporte) y producida (2 certificaciones) en alzada.

Al respecto de la valoración integral de la prueba, BX BOLIVIA EXCHANGE LIMITADA certificaciones (Companhia Muller de Bebidas y de Las Moras) detallando el contenido de las DUI C-88758 y C-88761 e indicando además que no se consideró el contenido de la información adicional del SIDUNEA++, que es una herramienta informática para el control y administración de la gestión aduanera implementado como resultado de la reforma aduanera y la promulgación de la Ley General de Aduanas (art. 254) para el cumplimiento de los regímenes aduaneros de manera adecuada, facilitación y agilización de la gestión aduanera. Dicho sistema puede ser utilizado por exportadores para registrar declaraciones aduaneras electrónicamente (teledespacho) en el régimen de exportaciones definitivas y por despachantes de aduana para registrar declaraciones en todos los regímenes aduaneros.

Así consta en los antecedentes administrativos, que en alzada se presentó ésta documentación y en consecuencia, resulta necesario dejar claramente establecido que, conforme a la normativa expuesta precedentemente y con base en el principio de verdad material, se exige la valoración integral de toda la prueba de descargo que conste en antecedentes, aún al momento de conocer y resolver el recurso de alzada, y en el presente caso considerar además que la DUI está integrada por todos los documentos en los que el declarante consigna los datos necesarios para el despacho aduanero, tales como la propia DUI, la página de documentos adicionales que contiene los documentos soportes de la misma y la página de información adicional en caso de ser necesario ampliar la declaración, información que consta en la herramienta informática SIDUNEA++, documentación adicional en la que constan la factura comercial 112/11 y lista de empaque de la Companhia Muller de Bebidas y la factura comercial 2540004030 que certifica Las Moras, que sumadas a las certificaciones presentadas en alzada, establecen la correspondencia en la mercancía aforada con la documentación de descargo y en consecuencia, se concluye que únicamente se encuentra probada la comisión de contrabando contravencional respecto a los ítems 24, 34 y 36 de la mercancía aforada.

Consecuentemente, la Administración Tributaria únicamente procedió a velar por el cumplimiento del debido proceso en su elemento defensa y la observancia del principio de verdad material, asegurando la averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido; actuar en

contrario implica la vulneración del derecho al debido proceso y la inobservancia de los principios de imparcialidad, igualdad de las partes que intervienen en un proceso y verdad material.

Por lo expuesto, éste Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 064/2012 de 21 de enero, no infringió Ley General de Aduanas, su Reglamento ni el Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancías, al contrario realizó una correcta interpretación de la normativa aplicable a los hechos del proceso a través de una valoración integral de las pruebas aportadas, expresada en una fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, más aun considerando que los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan los fundamentos de la resolución administrativa impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del CPC-1976, declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 8 a 11, y se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0064/2012 de 21 de enero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



32

**Ministerio de Comunicación c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fs. 51 a 59, interpuesta por Amanda Dávila como Ministra de Comunicación, a través de sus representantes legales Ramiro Antonio Vidaurre Landa como Director General de Asuntos Jurídicos y de Edwin Chuquimia Villegas, como Jefe de la Unidad de Gestión Jurídica, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0807/2013 emitida el 18 de junio por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la contestación de fs. 125 a 129, la contestación del tercero interesado de fs. 77, y los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que en los Estados Financieros relativos al proceso de liquidación de la ENTB, el cual fue recepcionado por la Dirección General de Asuntos Administrativos del Ministerio, junto a los Estados de Ejecución presupuestaria, con fecha de corte al 31 de diciembre de 2010, no se registró ni informó la deuda o contingencia que motivó la presente demanda.

Que el Informe ENTB-L N° 010/2013 de 21 de febrero, suscrito por el Responsable de ENTB en liquidación, señala en Conclusiones y Recomendaciones que "las 40.000 UFV de las 8 Resoluciones Sancionatorias no se encuentran consignadas dentro de la información relativa al Balance General de la ex (ENTB) en Liquidación al 31 de diciembre de 2010; asimismo no se evidencia partida presupuestaria, ni saldo alguno por pagar al Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) con recursos del Ministerio de Comunicación", lo que acredita que no existe registro de ninguna obligación o pasivo a favor del Servicio de Impuestos Nacionales.

Que el D.S. N° 0793 en relación con el D.S. N° 0742, establecen en forma expresa que el Ministerio de Comunicación, sólo y únicamente puede asumir los pasivos detallados en los Estados Financieros de la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana en liquidación, a fin de que estos sean asumidos por el Ministerio a cargo, conforme a la disponibilidad de recursos emergentes del proceso liquidatorio.

Que en 10 de diciembre de 2012, el SIN notificó a esa cartera con la Resolución Sancionatoria N° 1911/2011 de 13 de diciembre de 2011, contra la que se interpuso recurso de alzada, donde el Ministerio de Comunicación se ratifica y complementa las pruebas aportadas,

acreditando que, al no ser declarada la obligación tributaria objeto de la presente acción judicial, por parte de la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana, se vulneró la condición establecida en el inc. d) del art. 3 del D.S. N° 0742 de 22 de diciembre de 2010, el cual dispone que para efecto del proceso de liquidación de la empresa ENTB, se debía tomar la previsión de que los pasivos remanentes al 31 de diciembre de 2010, fueran detallados en los Estados Financieros a fin de que estos fueran asumidos como pasivos a cargo del Ministerio a cargo de la liquidación, que ahora la Ministra de Comunicación, no puede reconocer ni mucho menos asumir dicha obligación, pues vulneraría los D.S. N° 0742 y 0793, es decir, en los términos previstos por la normativa señalada ut supra, la obligación impugnada no constituye un pasivo reconocible por el Ministerio de Comunicación.

Que mediante Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0240/2013 de 28 de marzo, resolvió confirmar la Resolución Sancionatoria N° 1911/2011 de 13 de diciembre de 2011, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del SIN.

Que contra dicha resolución el Ministerio de Comunicación interpuso recurso jerárquico que fue resuelto mediante Recurso Jerárquico N° 0807/2013, que confirmó la resolución de alzada, a la que se opuso complementación y enmienda, la misma que fue negada en lo solicitado.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

Continua señalando que conforme establece la Constitución Política del Estado, en su art. 115-I toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, agregando en el parág. II que el Estado garantiza el debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta y oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones, de igual modo, indica que el art. 232 de dicha norma suprema establece que la Administración Pública se rige por los principios de legitimidad, legalidad, imparcialidad, publicidad, compromiso e interés social, ética, transparencia, igualdad, competencia, eficiencia, calidad, calidez, honestidad, responsabilidad y resultados.

Que por D.S. N° 0074 de 15 de abril de 2009, en su art. 2 se dispuso el inicio del proceso de liquidación de ENTB a cargo de ENTB en liquidación, según las condiciones y dentro de los plazos establecidos, señalando en su art. 4-b) y c) que a los efectos de dicha liquidación se tomarían las previsiones siguientes "Los pasivos de ENTB serán asumidos por ENTB en liquidación" y que posteriormente el art. 3-d) del D.S. N° 0742 estableció que para efecto de la transferencia del proceso de liquidación de la ENTB, se debía tomar la previsión de que los pasivos remanentes de la ENTB al 31 de diciembre de 2010, fueran detallados en los estados financieros de ENTB en liquidación, a fin de que estos sean asumidos por el Ministerio de la Presidencia, conforme a la disponibilidad de recursos emergentes del proceso liquidatorio.

Que por mandato del artículo adicional Único del D.S. N° 0793 de 15 de febrero de 2011, el Ministerio de Presidencia transfirió al Ministerio de Comunicación el proceso de liquidación de ENTB en Liquidación, en los términos y previsiones establecidos en el D.S. N° 0742, en consecuencia de lo determinado en dichos decretos, la ex liquidadora de ENTB emitió los Estados Financieros de la ex ENTB en liquidación radica en que los pasivos deber ser imputados y cancelados con recursos del propio proceso liquidatorio y no con recursos de presupuesto del Ministerio de Comunicación, que constituyen recursos autónomos e independientes.

Bajo ese marco normativo, señala que tanto la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional La Paz como la AGIT, pretenden inducir a la máxima autoridad del Ministerio de Comunicación incumplir sus deberes de servidora pública, tratando de obligar a reconocer y asumir un pasivo fuera del marco legal, lo que generaría responsabilidad penal por haber incurrido en resoluciones contrarias a la Constitución y las Leyes, además de incumplimiento de deberes previstos y sancionados por la Ley Marcelo Quiroga Santa Cruz.

Indican que las autoridades demandadas omitieron y no cumplieron lo establecido en los arts. 211-I y II, 201-II, 5 y 74-1 del Cód. Trib., respecto a la fundamentación de sus resoluciones por lo que se evidencia vulneraciones en la resolución jerárquica impugnada, como son el vulneró el debido proceso y el principio de congruencia al no recaer sobre todos los argumentos expuestos, como son respecto a la falta de valoración de la prueba la cual al ser omitida y no ser resuelta conforme a derecho, causa indefensión y errónea aplicación de la ley a la entidad pública.

Que conforme establece el art. 76, 215 y 217 del Cód. Trib. con relación a la prueba, se presentó en representación de su mandante fotocopias legalizadas de los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2010 de la ex ENTB emitido por el responsable ENTB en Liquidación, y el Informe ENTB-L N° 003/2012 de 20 de diciembre, la Nota MIN.COM.DGAJ N° 063/2011 de 08 de septiembre, junto a las fotocopias simples de los D.S. N° 742 y 0793, por las que se demuestra a su entender que al no haber sido declarada la obligación tributaria, por parte de la ex ENTB en liquidación, el Ministerio de Comunicación no puede reconocer la misma, aspecto que no fue valorado conforme establece el art. 62-k) del Reglamento al Procedimiento Administrativo aplicado por imperio del art. 201 del Cód. Trib.

Indica que la Resolución Jerárquica impugnada se limita a señalar que procede la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, y cuando el vicio ocasione indefensión a los administrados, añadiendo que la diferencia de los 20 días invocados no constituyen causal de nulidad, cuando se presentó el Balance General Comparativo al 31 de diciembre de 2010 y 2009.

Que la resolución de alzada emergente de la Resolución Sancionatoria N° 1911/2011, sin una valoración de fondo de las pruebas literales vulneró las garantías constitucionales establecidas en el art. 115-I y II, 119-I y II de la C.P.E., mencionando al efecto las SS.CC. Nos. 440/2002-R, 1668/2004, 0588/2010, 10/2013 y 0436/2010.

Por otra parte indica que la resolución jerárquica impugnada no recae sobre el incidente de nulidad interpuesta, siendo esto irregular de la Autoridad de Impugnación Tributaria, conforme lo establece el art. 4 del Cód. Trib. y art. 128 del Cód. Pdto. Civ., aplicables supletoriamente al caso de autos por imperio del art. 74 del Cód. Trib., solicitando la nulidad de la extemporánea emisión de la resolución sancionatoria, por lo que se solicitó complementación y enmienda que fue resuelta sin mayores fundamentos negando la posibilidad de aclaración, amparándose en el art. 24 del D.S. N° 27241 y vulnerando su derecho a la defensa, debido proceso y a la petición.

Por otro lado indica que conforme dispone el art. 22 del Cód. Trib., los sujetos pasivos quienes deben cumplir las obligaciones tributarias son el contribuyente o sustituto del mismo, de igual manera el art. 24 del mismo cuerpo legal señala que no perderá su condición de sujeto pasivo, quien según la norma jurídica respectiva deba cumplir con la prestación, aunque realice la traslación de la obligación tributaria a otras personas, en consecuencia todo deber tributario emerge de una obligación imputable al contribuyente o que la misma hubiere sido transferida legalmente a otra persona natural o jurídica, si no se cumple con este requisito, dicha obligación no puede considerarse como exigible, por lo que conforme demostraron no puede la obligación tributaria considerarse un pasivo a ser asumido por el Ministerio de Comunicación.

Que por lo manifestado se evidencia que el Ministerio de Comunicación no es el responsable del incumplimiento de la obligación tributaria por ingresos percibidos por prestación de servicios no facturados ni declarados en el IVA e IT del periodo fiscal enero de 2008 por parte de la ex ENTB en liquidación, debido a que la omisión de pago se produjo cuando la ex ENTB, mantenía autonomía de gestión y el Ministerio de Comunicación debe circunscribirse a los dispuesto en los D.S. N° 742 por mandato del D.S. N° 0793.

### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, disponiendo la anulación de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0807/2013, así como la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0240/2013, emergentes de la impugnación de la Resolución Sancionatoria N° 1911/2011.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, señala que tanto la resolución de alzada como el Recurso Jerárquico, efectuaron un análisis de hecho y de derecho, fundamentando sus resoluciones en virtud de la normativa tributaria a objeto de dar respuesta a lo invocado por el recurrente.

Por otra parte indica que el 19 de agosto de 2011 la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Michel Graciela Grace Mirtha, en representación de la ENTB en liquidación, con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179201084, por incumplimiento de la presentación de la información del Software RC-IVA (DA VINCI) Agentes de Retención correspondientes al periodo fiscal de abril de 2008, por lo que adecua su conducta como incumplimiento de Deber Formal de Información establecido en el art. 5 de la RND N° 10-0029-05, sujeto a la sanción de 5.000 UFV prevista en el punto 4.3 del numeral 4 del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07, a tal efecto, el 08 de septiembre de 2011, mediante Nota con CITE:MIN.COM-DGAJ-N° 063/2011, el Ministerio de Comunicación presentó descargos, y finalmente en 10 de diciembre de 2012 se notificó a ENTB en liquidación con la Resolución Sancionatoria N° 1911/2011, que sancionó con la multa de 5.000 UFV por incumplimiento del deber de presentar la información electrónica proporcionada mensualmente por sus dependientes mediante "Software RC-IVA (DA VINCI) Agentes de Retención" de los dependientes de ENTB en liquidación.

Que mediante D.S. N° 0793 se designó al Ministerio de Comunicación como ente liquidador encargado de llevar a cabo las actividades necesarias para la continuidad del proceso de liquidación de ENTB, se evidencia que esa cartera de Estado asume la responsabilidad y obligación de efectuar el pago correspondiente al incumplimiento del deber formal establecido en la Resolución Sancionatoria N° 1911/2011, en su calidad de tercero responsable conforme los arts. 27 y 28-5 de la L. N° 2492, toda vez que el tercero responsable es quien sin tener carácter de sujeto pasivo debe por mandato expreso cumplir con las obligaciones atribuidas a aquel, que en este caso derivan de un proceso de liquidación, toda vez que el liquidador es responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, formales y de las sanciones emergentes del incumplimiento de las obligaciones formales tributarias derivadas del patrimonio que administra, en ese entendido ENTB en liquidación, al haber incurrido en el incumplimiento del deber formal establecido en el art. 4 de la RND N° 10-0029-05, su conducta se adecua a la contravención prevista en el art. 5 de la misma norma.

Asimismo indica que respecto al monto de la obligación que no se encontraría consignado en los estados financieros presentados en calidad de descargo, este argumento no corresponde, toda vez que los estados financieros contemplan los activos y pasivos contabilizados al 31 de diciembre de la gestión 2010, mientras que la notificación con la Resolución Sancionatoria se efectuó el 10 de diciembre de 2012, en ese entendido, la cuenta de pasivo "Impuestos y otros derechos obligatorios a corto plazo" registra un monto total de 91.793 UFV compuesto por dos conceptos: 1) 84.993 UFV por un pago no efectuado debido a que ENTB en liquidación asumió defensa ante el SIN por lo que quedó pendiente la determinación final por falta de respuesta de la Administración Tributaria y 2) 6.800 UFV correspondiente a multas por incumplimiento a deberes formales reportadas por el SIN gestión 2009; en ese entendido dicha información contable no registra el incumplimiento de deber formal correspondiente a la gestión 2008, siendo que el cumplimiento de pago de la misma fue notificado en la gestión 2012, a fin de que a partir de la notificación con la citada Resolución se proceda a efectuar el pago de la sanción, la misma que no fue efectuada hasta esa fecha debido al efecto suspensivo de la Interposición del recurso de alzada y jerárquico.

Consiguientemente siendo que la ENTB en Liquidación incumplió el deber formal de remitir la información proporcionada por sus dependientes, según lo reglamentado en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05, por lo que esta instancia jerárquica confirmó la resolución de alzada, asimismo señala que el memorial de demanda presentado tiene inconsistencias en su fundamentación ya que a fs. 14 señala el periodo observado de enero 2008, siendo lo correcto el periodo fiscal abril de 2008, por lo que no son evidentes los agravios acusados.

### Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0807/2013.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.



Que en fecha 19 de agosto de 2011 la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Michel Graciela Grace Mirtha, en representación de la ENTB en liquidación, con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179201084, de 11 de agosto de 2011, por incumplimiento de la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención correspondientes al periodo fiscal de abril de 2008, estableciendo su conducta como incumplimiento de Deber Formal de Información establecido en el art. 5 de la RND N° 10-0029-05, sujeto a la sanción de 5.000 UFV prevista en el punto 4.3 del numeral 4 del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07.

En 08 de septiembre de 2011, mediante Nota con CITE: MIN.COM-DGAJ-N° 063/2011, el Ministerio de Comunicación presentó descargos, al Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179201084.

En fecha 10 de diciembre de 2012 se notificó a ENTB en liquidación con la Resolución Sancionatoria N° 1911/2011, que sancionó con la multa de 5.000 UFV por incumplimiento del deber de presentar la información electrónica proporcionada mensualmente por sus dependientes mediante "Software RC-IVA (DA VINCI) Agentes de Retención".

Que mediante Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0240/2013 de 28 de marzo, resolvió confirmar la Resolución Sancionatoria N° 1911/2011 de 13 de diciembre de 2011, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del SIN.

Que contra dicha resolución el Ministerio de Comunicación interpuso recurso jerárquico que fue resuelto mediante Recurso Jerárquico N° 0807/2013, que confirmó la resolución de alzada, a la que se opuso complementación y enmienda, la misma que fue negada en lo solicitado.

#### IV. De la problemática planteada.

La presente controversia radica en que el Ministerio de Comunicación cuestiona la validez jurídica de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0807/2013 de 18 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, bajo el argumento de que el Ministerio de Comunicación no es responsable del incumplimiento de la obligación tributaria por parte de ENTB en Liquidación y porque dicha Resolución dio validez a la falta de valoración de prueba efectuada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, vulnerándose de esta forma la garantía al debido proceso, derecho a la defensa y principio de congruencia.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

A objeto de resolver la controversia, se debe tener presente que el D.S. N° 74 de 15 de abril de 2009, tenía por objeto disponer la Liquidación de la Empresa Nacional de Televisión Boliviana ENTB y normar el proceso de liquidación, en ese entendido dispuso en su art. 7 que ENTB en Liquidación estaría a cargo de un Liquidador designado por el Ministerio de la Presidencia, quien se constituirá en la Máxima Autoridad Ejecutiva y en consecuencia en el encargado de llevar a cabo el proceso de liquidación, otorgándole al efecto una serie de atribuciones mismas que lo facultaban no solo para asumir la representación legal de ENTB en Liquidación sino también para efectuar las acciones necesarias para la recuperación de activos, cobro de acreencias y pago o resolución de pasivos de ENTB, así como atender hasta su conclusión, los procesos judiciales, arbitrales y administrativos que tenga pendiente de ENTB así como los que puedan surgir hasta su conclusión, ya sea en calidad de demandante o demandado.

Asimismo a efectos de darle continuidad al proceso de liquidación se emitió el D.S. N° 742 de 22 de diciembre de 2010, que en su art. 3-d) estableció que los pasivos remanentes al 31 de diciembre de 2010, debían estar detallados en los Estados Financieros a fin de que sean asumidos el Ministerio de la Presidencia, conforme a la disponibilidad de los recursos emergentes del proceso de liquidación.

Que mediante D.S. N° 793 de 15 de febrero de 2011, se creó el Ministerio de Comunicación y dentro de las Disposiciones Adicionales en su Artículo Único se dispuso que el Ministerio de la Presidencia debía transferir al Ministerio de Comunicación el proceso de liquidación de la Empresa Nacional de Televisión Boliviana, en los términos y previsiones establecidas en el D.S. N° 0742 de 22 de diciembre de 2010.

Por otra parte, el Código Tributario en su Título I, Capítulo III, Sección III (Del art. 21 al 41), denominado Sujetos de la Relación Jurídico Tributario, establece quiénes son los sujetos encargados de determinar una obligación tributaria así como los que están obligados a cumplirla. En ese sentido se tiene que la relación Jurídico Tributaria, se encuentra compuesta por el Estado en calidad de sujeto activo, el cual a través de la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal ejerce las facultades para recaudar, controlar, verificar, inspeccionar, fiscalizar, liquidar, determinar y ejecutar las obligaciones tributarias; y por el contribuyente o sustituto del mismo, quien en su condición de sujeto pasivo se encuentra obligado a cumplir con el pago de ésta, es decir, que la relación jurídico tributaria se compone de un sujeto activo y un sujeto pasivo, quien en su condición de contribuyente o sustituto del mismo, se encuentra compelido a observar la obligación que la Administración Tributaria imponga.

No obstante de lo referido precedentemente, el art. 27 la L. N° 2492 de 02 de agosto de 2003, prescribe que "Son terceros responsables las personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben por mandato expreso del presente Código o disposiciones legales cumplir las obligaciones atribuidas a aquel. El carácter de tercero responsable se asume por la administración de patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes", texto del cual se infiere que el cumplimiento de las obligaciones tributarias no solo pueden ser asumidas por el sujeto pasivo compuesto por el contribuyente o su sustituto, sino también por el tercero responsable, que conforme al párrafo in fine del citado artículo, es aquel que asume la administración de un patrimonio ajeno por mandato expreso del Código Tributario u otra disposición legal.

Ahora bien, de los antecedentes expuestos se tiene que el Ministerio de Comunicaciones, se constituyó en la Autoridad Máxima de la Empresa Nacional de Televisión Boliviana ENTB, y con la publicación del D.S. N° 793 de 15 de febrero de 2011, el Ministerio de Comunicación asumió los pasivos remanentes de ENTB al 31 de diciembre de 2010, conforme a la disponibilidad de sus recursos emergentes del proceso de liquidación, tal cual lo prevé el art. 3-d) del D.S. N° 742 de 22 de diciembre de 2010, en consecuencia, dicho Ministerio al administrar el patrimonio de ENTB, se constituyó en tercero responsable de las obligaciones de éste.

Asimismo, se debe aclarar que la obligación tributaria impuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales por falta de presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención correspondientes al periodo fiscal de abril de 2008, estableciendo la conducta como incumplimiento de deber formal de Información, recayó en la Empresa Nacional de Televisión Boliviana - ENTB y no así sobre el Ministerio de Comunicación; sin embargo, siendo que esa Cartera de Estado ejerció la administración y la representación legal de ENTB en liquidación, consiguientemente le correspondía a la misma asumir las obligaciones que devenguen de los procesos pendientes o los que pudiesen producirse.

Que si bien, la entidad demandante presentó los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2010 de la ex ENTB emitido por el responsable ENTB en Liquidación, así como otras pruebas por las que demuestra a su entender que no fue declarada la obligación tributaria, sin embargo, esto no significa que el Ministerio de Comunicación se encuentre exento de cumplir con la misma, toda vez que la obligación tributaria no se encuentra sujeta a la voluntad de ENTB en Liquidación de reconocer o consignar tal imposición, más por el contrario ésta es determinada en razón a un proceso desarrollado con todas las garantías que exige la ley, y toda vez que el Ministerio de Comunicación es el actual representante legal y administrador del patrimonio de la Empresa Nacional de Televisión Boliviana conforme el D.S. N° 793 de 15 de febrero de 2011, le corresponde asumir la obligación tributaria impuesta por la Gerencia Distrital La Paz del SIN en su condición de tercero responsable, lo que no implica incumplir sus deberes como entidad pública.

En cuanto al argumento de la supuesta violación al debido proceso, a la defensa y al principio de congruencia, por no haberse valorado las pruebas aportadas por la Empresa Nacional de Televisión Boliviana en Liquidación (ENTB) resulta imperioso puntualizar que el debido proceso es una institución jurídica consagrada como un derecho y garantía jurisdiccional orientada a proteger la libertad, la seguridad jurídica y fundamentación de las resoluciones jurisdiccionales o administrativas, lo cual incumbe la estricta observancia a las normas legales que rigen la materia y el cumplimiento ineludible de los requisitos previstos para las diferentes instancias procesales con la finalidad de que aquellos que consideren afectados sus derechos fundamentales puedan ejercer una defensa adecuada y oportuna en cualquier proceso. En ese entendimiento se tiene que la L. N° 3092 de 07 de julio de 2005 incorporada el Código Tributario en su Título V. Capítulo II. Sección III. (Del art. 218 al 219) establece el procedimiento para el conocimiento de los Recursos de Alzada y Jerárquico dentro del cual se advierte las siguientes actuaciones: 1. Presentado el recurso, éste debe ser admitido, observado o rechazado mediante auto expreso en el plazo de 5 días; 2. Una vez notificada la Administración Tributaria, ésta tiene un plazo perentorio de 15 días para contestar al mismo ya sea aceptando o negando total o parcialmente los argumentos del recurrente; 3. Con la contestación o sin ella, dentro del plazo de 24 horas de su vencimiento se dispondrá la apertura del término probatorio de 20 días comunes y perentorios para ambas partes; y 4. Vencido el plazo para la presentación de las pruebas se deberá dictar resolución conforme a lo establecido por los arts. 210 al 212 de la L. N° 2492.

En ese sentido se tiene que tanto el recurrente como la Administración Tributaria tienen el término de 20 días para hacer uso de todos los medios de prueba admitidos en Derecho, pudiendo presentar cualquier prueba documental que respalde sus posiciones, siempre y cuando éstas sean ofrecidas en originales o fotocopia legalizada, las cuales harán fe respecto a su contenido, salvo que sean declaradas falsas por un fallo judicial, tal cual lo prescribe los arts. 215 y 217 del Cód. Trib.

Que en el caso de autos, de la revisión de los antecedentes administrativos se advierte que ENTB en Liquidación a tiempo de formular su Recurso de Alzada (fs. 39 a 41 vuelta del Anexo 1) adjuntó en calidad de prueba documental, fotocopia legalizadas del Balance General al 31 de diciembre de 2010 de la ex ENTB emitido por el responsable ENTB en Liquidación, y el Informe ENTB-L N° 073/2011 de 06 de septiembre, la Nota MIN.COM.DGAJ N° 063/2011 de 08 de septiembre, junto a las fotocopias simples de los D.S. N° 742 y 0793.

Posteriormente habiéndosele notificado con el auto de apertura del término de prueba (fs. 55 del Anexo 1) mediante memorial cursante a fs. 61 del mismo anexo, ENTB en Liquidación ratificó toda su prueba documental presentada junto al Recurso de Alzada y adjuntó una fotocopia legalizada del Informe ENTB-L N° 010/2013 de 21 de febrero, suscrito por el Responsable de ENTB en liquidación, en el que comunica en sus conclusiones y recomendaciones "Las 40.000 UFV de las 8 Resoluciones Sancionatorias, no se encuentra consignado dentro la información relativa al Balance General de la ex ENTB en Liquidación al 31/12/2010, asimismo no se evidencia partida presupuestaria ni saldo alguno por pagar al Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)..."

Sin embargo, una vez analizada toda la prueba descrita precedentemente, la Resolución del Recurso de Alzada emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria estableció que: "El hecho de que por razones administrativas la Empresa Nacional de Televisión Boliviana en Liquidación, no haya presentado en los Estados Financieros con cierre al 31 de Diciembre de 2010, la sanción impuesta en el acto impugnado en los pasivos remanentes al Ministerio de la Presidencia y por ende a partir de febrero de 2011, se realizara el traspaso al Ministerio de Comunicación, no es causa para evadir el cumplimiento de la obligación tributaria..." ello en atención a que la prueba aportada por el demandante no refutó de forma alguna los argumentos que fundaron la Resolución de alzada, más por el contrario, se limitaron exclusivamente a demostrar que la Ex ENTB en Liquidación no detalló en sus Estados Financieros las obligaciones tributarias impugnadas, razón por la cual el Ministerio de Comunicación no sería responsable por el incumplimiento de éstas.

En este mismo sentido, de la revisión de la Resolución Sancionatoria N° 1911/2011, la misma sancionó con la multa de 5.000 UFV por incumplimiento del deber de presentar la información electrónica proporcionada mensualmente por sus dependientes mediante "Software RC-IVA (DA VINCI) Agentes de Retención"; sin embargo, la prueba documental presentada por el demandante se basó meramente en el incumplimiento de ENTB en Liquidación en la elaboración del detalle de los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2010 y no desvirtuó de forma alguna el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; que era el motivo del Recurso de Alzada.

Sin embargo de lo señalado precedentemente, respecto de la multa de UFV 5.000,- por incumplimiento del deber formal de consolidar la información electrónica referida a sus dependientes utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y remitir mensualmente al SIN mediante el sitio Web de Impuestos Nacionales o presentar el medio magnético respectivo en los plazos establecidos por ley, en observancia del art. 150 del Cód. Trib., L. N° 2492, que en relación con la aplicación del principio de retroactividad, determina que será aplicable

el mismo en casos en que se establezcan sanciones más benignas o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo, el monto de la sanción deberá ser modificado en la especie, de acuerdo con el que se encuentra señalado en el num., 4-3 del punto 4. inserto en el art. 1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 07 de octubre de 2011, fijado en la suma de UFV 4.500, por constituir una sanción más favorable.

Por lo expuesto se concluye que la Administración Tributaria cumplió a cabalidad el procedimiento establecido para el conocimiento del Recurso de Alzada valorando adecuadamente la prueba aportada durante el proceso, consiguientemente no se violó la garantía constitucional del debido proceso, más por el contrario se dio correcta aplicación a las normas que rigen la materia garantizando en todo momento el derecho a la defensa del accionante.

En esta misma comprensión no se evidencia la violación al principio de congruencia, alegada por el demandante, toda vez que la Resolución del Recurso de Alzada se encuentra debidamente fundamentada y motivada conforme a los antecedentes del proceso y la prueba aportada, de tal forma que existe conformidad entre lo pretendido, probado y resuelto. De igual manera la Resolución Jerárquica se pronunció sobre la nulidad solicitada, señalando sobre el particular que la Administración Tributaria cumplió con todos los requisitos establecidos en el art. 28 de la L. N° 2341, en consecuencia no se evidencia vulneración alguna.

#### V. 2. Conclusiones.

En el marco de lo referido, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que no son evidentes las denuncias contenidas en el memorial de demanda, motivo por el que no corresponde acoger la pretensión de la demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativo de fs. 51 a 59, interpuesta por Amanda Dávila Torres en su condición de Ministra de Comunicación y en consecuencia, firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0807/2013 emitida el 18 de junio por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia deberá reducir de oficio la sanción de 5000 UFV's a 4.500 UFV's prevista en el num. 4-3 de la RND N°10-0030-11 de 07 de octubre de 2011.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



# 33

**Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Aduana Nacional de Bolivia representada por la Eliana Denisse Calderón Álvarez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 98 a 100, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0858/2012 de 25 de septiembre del 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; renuncia a replica al no haberse hecho uso de este derecho; antecedentes administrativos y recursivos.

#### I. Contenido de la demanda.

##### Fundamentos de la demanda.

La Aduana Nacional de Bolivia representada por la Eliana Denisse Calderón Álvarez dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. fs. 98 a 100), con los siguientes fundamentos:

a) Se debe interpretar los alcances del principio de irretroactividad de la Ley, que es considerado como un principio fundamental para garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos en un Estado de Derecho, en ese contexto, no es legalmente posible que una ley que regule

o sancione situaciones jurídicas del pasado que están consolidadas. La Constitución Política del Estado en su art. 123, reconoce dicho principio estableciendo, además que tiene las siguientes excepciones, en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de los trabajadores y de las trabajadoras, en materia penal, cuando beneficie a la imputada o imputado, en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar lo delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado y en el resto de los casos señalados por la Constitución. En ese sentido el citado principio constitucional de irretroactividad se ha incorporado al art. 150 de la L. N° 2492 al prever: "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".

b) En este contexto y siendo que la Resolución Sancionatoria N° 00116/2011 de 09 de marzo de 2011, habría sido dictada en aplicación del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005 y concurriendo los elementos para que se efectivicen las salvedades al principio de irretroactividad previsto en el art. 150 de la L. N° 2492, que beneficie al sujeto pasivo o tercero responsable y en consecuencia se aplique retroactivamente una norma, debe necesariamente existir una norma actual y posterior al hecho que sancione la misma conducta con una multa más leve de la anterior o la suprima en definitiva del ordenamiento jurídico, en el presente caso, la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011 cumpliría con el precepto señalado líneas arriba.

Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia cancelar la multa de 450 UFV por incumplimiento a deber formal.

II. Contestación de la demanda.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 10 de mayo de 2013 (fs. 110) y corrido traslado a Ernesto Rufo Mariño Borquez, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 92 a 97), con los siguientes argumentos:

Se debe tener presente que en virtud del principio procesal del *tempus regis actum*, la ley adjetiva o procesal aplicable es aquella que se encuentra vigente al momento de iniciar el procedimiento o proceso, según corresponda, supone la aplicación inmediata de la ley adjetiva o procesal vigente al momento de iniciar el acto procedimental, en cambio el *tempus comissi delicti* supone la aplicación de la norma sustantiva. De lo expresado se extrae que en materia de ilícitos tributarios es aplicable el aforismo *tempus comici delicti*, por el cual la norma aplicable la tipificación de la conducta, la antijuricidad, la culpabilidad y la sanción, se rigen por la norma vigente al momento de realizada la acción u omisión ilícita; consecuentemente, la aplicación de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05 se ajusta a estos preceptos.

Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Aduana Nacional y se mantenga firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico N° 0858/2012 de 25 de septiembre del 2012.

III. Respuesta del tercero interesado.

La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales notificada legalmente por orden instruida (165 a 194) no contesto a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Aduana Nacional de Bolivia.

IV. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

a) El 12 de noviembre de 2009, el Servicio de Impuestos Nacionales, notificó por cédula con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 000959100555 de 15 de octubre de 2009 al representante legal de la Aduana Nacional de Bolivia, con el cargo de incumplimiento a la presentación de Información del Software RC- IVA (Da Vinci), correspondiente al periodo fiscal abril de 2007, sancionado con 5000 UFV, posteriormente luego del proceso administrativo se emitió la Resolución Sancionatoria N° 001116/2011 de 9 de marzo de 2011, en la que se resuelve sancionar por incumplimiento a deber formal de presentar información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agente de Retención y remitirla mensualmente o presentar el medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales correspondiente al periodo fiscal de abril de 2007 conforme establecen los arts. 4 y 5 de la RND N° 10-0029-05 con multa de 5000 UFV.

Interpuestos los recursos administrativos, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0277/2012 de 7 de mayo de 2012 que dispuso anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT -LPZ/RA 0136/2012 de 22 de febrero de 2012 y que se emita nueva Resolución de Alzada.

Anulada la citada resolución de alzada, se emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0568/2012 de 02 de julio de 2012 que dispuso confirmar la Resolución Sancionatoria N° 001116/2011 de 09 de marzo de 2011 y luego de la impugnación jerárquica se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT AGIT-RJ 0858/2012 de 25 de septiembre del 2012 que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0568/2012.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto único de controversia es:

"Si se debe aplicar o no la retroactividad de la sanción más benigna prevista en el art. 150 del Cód. Trib."

## 5.2 Análisis y resolución.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas 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. El principio de irretroactividad de la Ley, está consagrado en el art. 33 de la C.P.E. Abrogada y en el art. 123 de la Constitución actual. Este principio de irretroactividad de la Ley o si se quiere de solo disponer para lo venidero, tiene dos excepciones que son: a) En los casos expresamente señalados en la propia Constitución y b) En la ultractividad de Ley que determina que las normas prevalezcan en el tiempo, pese a su derogatoria o abrogatoria. El primer caso, es el que interesa al caso de autos, ya que por disposición del art. 123 de la Constitución vigente, la ley es retroactiva en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada y en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado.

2. Sobre el mismo objeto de análisis, cabe señalar que conforme a la Sentencia Constitucional N° 0567/2012 de 20 de julio de 2012, las sanciones penales y administrativas, son iguales con el único dato que las diferencia, que es la autoridad que las emite, así la referida Sentencia Constitucional determina: "...La doctrina en materia de derecho sancionador administrativo es uniforme al señalar que éste no tiene una esencia diferente a la del derecho penal general y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas, la administración y sanciones penales, los tribunales en materia penal".

3. Igualmente, la jurisprudencia constitucional, ha establecido que en materia de norma sustantiva rige el principio de tempus comissi delicti, que quiere decir que la ley sustantiva vigente que rige, es la del momento de cometerse el acto, es decir que la norma aplicable en materia tributaria en general y en particular de delitos tributarios y contravenciones tributarias, es la norma vigente al momento de producirse el hecho generador o comisión del delito o contravención tributaria, sin embargo la propia jurisprudencia constitucional ha establecido que el principio de tempus comissi delicti tiene una excepción que es la ley más benigna, lo que quiere decir, para el caso de autos, es que en caso de delitos y contravenciones tributarias, se aplica la ley más benigna, que como se ha indicado es aplicable también para sanciones administrativas, la citada jurisprudencia está señalada en la S.C. N° 1055/2006-R de 23 de octubre de 2006 que expresamente determina: "...toda vez que la aplicación del derecho procesal se rige por el tempus regis actum y la aplicación de la norma sustantiva por el tempus comissi delicti; salvo claro está, los casos de ley más benigna...".

4. En el caso de autos de una revisión de los escritos de recurso de alzada (fs. 12 a 14 del anexo 1 de los antecedentes administrativos) y recurso jerárquico (fs. 143 a 146 del anexo 1 de los antecedentes administrativos), se evidencia que la pretensión impugnatoria de reducción de sanción solo fue interpuesta en el recurso jerárquico y que por ello, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT AGIT-RJ 0858/2012 de 25 de septiembre del 2012, descarta este agravio en aplicación al principio de congruencia y que debió ser impugnada también en el recurso de alzada, por lo que corresponde fallar declarando improbadamente la demanda, sin embargo como la reducción de sanción es un beneficio consagrado en el art. 33 de la C.P.E. Abrogada y en el art. 123 de la Constitución actual y que este Tribunal en la jurisprudencia lograda hasta la fecha, ha ordenado que se aplique de oficio la reducción de sanción, si bien, la contravención tributaria ocurrió en el periodo fiscal de abril 2007, en vigencia de la RND N° 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, no es menos evidente que posteriormente fue emitida la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, misma que fue modificada por la RND N° 10-0030-11 de 7 octubre de 2011, estableciendo sanciones más benignas, por lo que corresponde su aplicación al caso, en previsión expresa del art. 150 del Cód. Trib., en consecuencia el monto de la sanción debe ser reducido de oficio por la Autoridad General de Impugnación Tributaria por aquel señalado en el sub numeral 4.9 del punto 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 (3.000 UFV por cada periodo) que resulta más favorable al demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, DECLARA IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 98 a 100, interpuesta por la Aduana Nacional de Bolivia representada por la Eliana Denisse Calderón Álvarez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y modulando los efectos de la presente sentencia la Autoridad General de Impugnación Tributaria deberá de oficio reducir la sanción impuesta a la Aduana Nacional de Bolivia a 3.000 UFV por el periodo fiscal abril 2007 dispuesto en el sub num. 4-9 del punto 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 que resulta más favorable al demandante.

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

Relator: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



34

**Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 21 a 28, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0954/2013 de 1 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 51 a 55; réplica de fs. 74 a 75; dúplica de fs. 78 a 79; antecedentes administrativos y recursivos y;

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Marco Antonio Aguirre Heredia dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 21 a 28), con los siguientes fundamentos:

a) La Autoridad de Impugnación Tributaria, al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ART-LPZ/RA0365/2013 que revocó parcialmente la R.D. N° N° 17-1180-2012 de 28 de diciembre dejando sin efecto el importe de UFV 3.000 por incumplimiento de deberes formales establecidos en el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al Proceso de Determinación N° 53877 de 23 de noviembre de 2012, lesionó los derechos de la Administración Tributaria al haber considerado erradamente los datos del proceso violando flagrantemente la Constitución Política del Estado y la normativa tributaria aplicable, al haber aplicado erróneamente el principio “non bis in idem” y dejar sin efecto la multa de UFV 3.000 por incumplimiento de deberes formales, considerando equívocamente la configuración de tres elementos para la procedencia del citado principio “ non bis in idem”, que si bien cumple con la identidad de sujeto Periodistas Asociados Televisión Ltda., e identidad de causa puesto que en ambos Procedimientos Determinativos la Administración Tributaria sancionó la falta de presentación de documentación conforme a lo previsto en la Resolución Normativa de Directorio N°10-0037-07 Anexo “A” numeral 4 subnumeral 4.1., empero no cumple con el requisito de identidad de objeto teniendo como primer elemento diferenciador que se trata de dos procedimientos diferentes entre Orden de Fiscalización Parcial y Orden de Verificación Externa regulada por los arts. 29,31 y 32 del D.S. N° 27310 Reglamentada por la Resolución Normativa de Directorio N°10-0005-13, art.2-b) y c).

b) La Orden de Fiscalización N° 001OFE00102 cuyo alcance fue la fiscalización integral de hechos y/o elementos correspondientes al IVA, IT e IUE por los períodos fiscales de enero a diciembre 2008, en cambio la Orden de Verificación N°0012OVE00512 tuvo alcance limitado al IVA derivado de la verificación solo del Crédito Fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente por los períodos fiscales de octubre y diciembre 2008, por lo que la documentación en ambos procedimientos administrativos fueron totalmente distintos en cuanto a hechos y plazos.

c) Dentro de la Orden de Fiscalización N°0010OFE102 (R.D. N° 17-1052-2011) se emitió Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 27964 por incumplimiento de presentación de documentación solicitada por requerimiento N°00096766, que a diferencia de la Orden de Verificación N° 0012OVE00512 (R.D. N° 17-1180-2012) se emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N°00053877 por la falta de presentación de documentación a solicitud dentro de la Orden de Verificación N° 0012OVE00512 siendo dos solicitudes de documentación totalmente diferentes, que por mala fe, negligencia o impericia del contribuyente no se llegó a cumplir por lo que debe mantenerse la multa por dicha conducta contraventora.

d) Si bien es cierto que el principio “non bis in idem” plasmado en el art.117-II de la C.P.E., indica: “Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho. La rehabilitación en sus derechos restringidos será inmediata al cumplimiento de su condena”, mismo que resulta inaplicable, ya que no cumple lo previsto por el Tribunal Constitucional Plurinacional reflejado en la S.C. N°506/05 de 10 de mayo de 2005 sobre la cual se sustenta la Resolución impugnada, en el sentido de que es imprescindible la conjunción de 3 elementos para la aplicación del principio “non bis in idem” identidad de sujeto, objeto y causa demostrándose la inexistencia de identidad de objeto siendo inaplicable el citado principio al presente caso por lo que debe mantenerse la multa de UFV 3.000 plasmada en el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al Proceso de Determinación N°00053877, en estricta aplicación de la Resolución Normativa de Directorio N°10-0037-07 anexo “A” numeral 4 subnumeral 4-1.

e) Agregó que la documentación presentada por el contribuyente a la Administración Tributaria durante la fiscalización realizada la cual culminó con la R.D. N° 17-1052-2011 fue impugnada por el contribuyente el 17 de enero de 2012 mediante recurso de alzada, en el presente caso la Orden de Verificación N°0012OVE00512 fue emitida en el mes de mayo/2012 por lo que toda documentación hasta ese entonces

habría proporcionado el contribuyente y la única con la que contaba la Administración Tributaria que se encontraba dentro de los 18 cuerpos de la R.D. N° 17-1052-2011 fue remitida a la Autoridad de Impugnación Tributaria, aclarando que toda la documentación original presentada por el contribuyente originada por la Orden de Fiscalización N° 0010OFE00102 fue devuelta tal cual consta en los antecedentes administrativos de la R.D. N° 17-1052-2011, en ese sentido el contribuyente contaba con la documentación original la cual pudo presentar a la Administración Tributaria, únicamente presentó notas el 2 de octubre de 2012 y 30 de octubre del mismo año sin adjuntar respaldo alguno o que demuestre la pérdida o destrucción total o parcial de la documentación solicitada.

#### 1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0954/2013 del 01 de julio dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y quede firme y subsistente la R.D. N° 000538772.

#### II. Contestación de la demanda.

##### 2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 3 de julio de 2013 (fs. 31) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 51 a 55), con los siguientes argumentos:

a) Respecto a la aplicación del principio “non bis in idem” evidenció por las pruebas aportadas por el sujeto pasivo, la R.D. N° 17-1052-2011 de 16 de diciembre de 2011, que sancionó al sujeto pasivo por la no presentación de la información requerida dentro de un proceso de fiscalización; al mismo tiempo comprobó en copia de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ1006/2012 que en antecedentes de hecho se señala que mediante requerimiento de Información F-4003 N° 00096766 solicitó la presentación de Declaraciones Juradas del IVA (F-200), IT(F-400) e IUE(F-500) y demás documentos que sirva de base para la determinación, donde se emitió Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al proceso de documentación requerida por la conducta con 3.000 UFV.

b) Asimismo verificó que el 14 de junio de 2012 la Administración Tributaria notificó mediante cédula al sujeto pasivo con la Orden de Verificación N° 0012OVE00512 a objeto de establecer el cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondiente a los periodos fiscales octubre y diciembre de 2008 emplazándole a presentar declaraciones Juradas de los periodos observados (Form. 200 o 210); Libro de compras de los periodos observados; Facturas de Compras Originales detalladas en el anexo; medio de pago de las facturas observadas; y otra documentación que se le requiera. Posteriormente el 26 de junio de 2012, mediante memorial solicitó se tenga por cumplido el requerimiento respecto a la Orden de Verificación N° 0012OVE00512 indicando que dicha Orden de Verificación fue parte del proceso de fiscalización iniciado mediante la Orden de Fiscalización 0010OFE0102; misma que se encuentra en poder de la administración Tributaria por lo que el 23 de noviembre de 2012 se emitió el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N°53877, por incurrir en incumplimiento al deber formal de entrega de la información y documentación requerida, durante la ejecución de la Orden de Verificación N° 0012OVE00512, en los plazos establecidos en norma específica, aplicando la multa de 3,000 UFV conforme el subnumeral 4-1 de anexo consolidado de la RND N° 10-0037-07, finalmente el 31 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 17-1180-2012 que respecto al incumplimiento de deberes formales objeto de análisis sancionó al contribuyente con multa de 3.000 UFV.

c) Del análisis que antecede se comprobó la identidad de sujeto en ambas Resoluciones Determinativas siendo Periodistas Asociados Televisión Ltda., sujeto y objeto de determinación, de la misma forma la identidad del objeto, que es establecer la responsabilidad sobre el incumplimiento de presentación de documentación requerida por la Administración Tributaria en los plazos y la forma establecida, así como de aplicar la sanción correspondiente, aclarando que la documentación requerida es idéntica, en cuanto a la identidad de causa, se tiene que la R.D. N° 17-1052-2011, sanciona al contribuyente por incumplimiento de presentación de documentación requerida por la administración tributaria consistente en Declaraciones Juradas del IVA (F-200), IT (F-400) e IUE (F-500); libro de Ventas; libro de compras; notas fiscales de respaldo al Débito Fiscal IVA; Notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA; Extractos Bancarios; comprobante de Ingresos y Egresos con respaldo; Estados Financieros y Dictamen de Auditoría de las gestiones 2007 y 2008; en el caso de la R.D. N° 17-1180-2012, la conducta desarrollada por el sujeto pasivo fue el incumplimiento de presentación de la documentación solicitada por la Administración Tributaria mediante Orden de Verificación N° 0012OVE00512, Consistente en Declaraciones Juradas (Fom.200 o 210) de los periodos fiscales octubre y diciembre de 2008; libro de compras de los periodos observados; facturas de Compras Originales detalladas en el Anexo; Medio de Pago de las Facturas observadas; otra documentación que se le requiera, evidenciándose que en ambos procedimientos la documentación requerida fue exactamente la misma así como la conducta desarrollada por el sujeto pasivo en diferentes ocasiones fue la misma por lo que estableció la identidad de causa en los procesos sancionadores unificados a los respectivos procesos para determinar la deuda tributaria.

d) Concluyó señalando que la sanción impuesta al sujeto pasivo con multa de 3.000 UFV por la misma conducta y habiéndose comprobado la identidad de objeto, sujeto y causa, aplicó el art.117-II de la C.P.E., y dejó sin efecto la sanción impuesta mediante la R.D. N° N°171180-2012, en consecuencia lo manifestado por la entidad demandante no es evidente en virtud a que la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0954/2013 fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que la presente demanda carecería de sustento jurídico tributario al no existir agravio ni lesión de derechos que hubiera causado la resolución impugnada.

#### 2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

#### III. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

1. La Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz Del Servicio de Impuestos Nacionales, el 14 de junio de 2012, notificó mediante cédula al sujeto pasivo con Orden de Verificación N° N° 0012OVE00512 bajo la modalidad de Operativo Especifico crédito fiscal IVA con el objeto de establecer sus obligaciones tributarias respecto los períodos fiscales de octubre y diciembre de 2008, emplazándolo a presentar documentación respecto los períodos observados, el 26 de junio de 2012 mediante memorial solicitó se tenga por cumplida la citada orden de verificación indicando que esta última fue parte del proceso de fiscalización iniciado mediante Orden de fiscalización 0010OFE0102 misma que se encuentra en poder de la Administración Tributaria. El 23 de noviembre de 2012 la administración tributaria emitió Acta de Contravención por incumplimiento del deber formal de entrega de información y requerida en ejecución de la Orden de Verificación N° 0012OVE00512 en los plazos establecidos aplicando la multa de 3.000 UFV, posteriormente la administración tributaria emite la Vista de Cargo N° 32-0351-2012 de 26 de noviembre de 2012, calculando preliminarmente un adeudo de 57.320 UFV por los períodos observados, el 31 de diciembre de 2012, se emite la R.D. N° N°171180-2012 de 28 de diciembre intimando al pago de 57.222 UFV por concepto de tributo omitido, intereses y sanciones por los períodos de octubre y diciembre 2008 y multa por incumpliendo de deberes formales.

2. La anterior Resolución Administrativa fue impugnada mediante recurso de alzada por el sujeto pasivo que fue resuelto en la Resolución de Recurso de alzada ARIT-LPZ 0365/2013 de 15 de abril de 2013 que resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa contra la empresa Periodistas Asociados Televisión (PAT) y dejar sin efectos el importe de 3.000 UFV por incumplimiento de deberes formales establecida mediante Acta de Contravenciones Tributarias N° 53877 manteniendo firme y subsiste el tributo omitido de 22.175 UFV de los períodos octubre y diciembre de 2008 correspondiente al IVA.

3. La citada Resolución de Alzada, fue impugnada por la Administración Tributaria mediante Recurso de Jerárquico, que fue resuelto por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0954/2013 de 1 de julio de 2013 confirmando la resolución de alzada en todas sus partes.

IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a determinar:

Si la Autoridad de Impugnación Tributaria en Resolución Jerárquica impugnada aplicó erróneamente el principio “non bis in idem” al dejar sin efecto la multa de UFV 3.000 impuesta al sujeto pasivo por incumplimiento de deberes formales, considerando equivocadamente la configuración de tres elementos para su procedencia puesto que no se habría cumplido con el requisito de identidad de objeto.

4.2 Análisis y resolución.

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

a) De la revisión de antecedentes administrativos se establece que la administración tributaria emitió Orden de Fiscalización Externa N° 0010OFE00102 de 19 de octubre de 2010 en contra del contribuyente Periodistas Asociados Televisión Ltda., con alcance a los impuestos del IVA, IT e IUE de enero a diciembre de 2008, mediante requerimiento Información F-4003 N° 00096766 solicitó la presentación de Declaraciones Juradas del IVA (F-200), IT (F-400) e IUE (F-500); libro de Ventas; libro de compras; notas fiscales de respaldo al Débito Fiscal IVA; Notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA; Extractos Bancarios; comprobante de Ingresos y Egresos con respaldo; Estados Financieros y Dictamen de Auditoría de las gestiones 2007 y 2008, Plan Código de Cuentas Contables, Libros de contabilidad y otros, emitiéndose Acta de Contravención Tributaria N° 27964 por incumplimiento de presentación de la documentación requerida con multa de 3.000 UFV, sanción que fue ratificada posteriormente en R.D. N° 17-1052-2011. (Antecedentes Administrativos fs. 1 a 83 Anexo 3).

a) Por otro lado el 29 de junio de 2012 la autoridad demandada emitió Orden de Verificación N° 0012OVE00512 en contra del mismo sujeto pasivo, bajo la modalidad de Operativo Especifico Crédito Fiscal IVA con el objeto de establecer sus obligaciones tributarias respecto los períodos fiscales de octubre y diciembre de 2008, emplazándolo a presentar Declaraciones Juradas (Fom.200 o 210) de los períodos fiscales octubre y diciembre de 2008; libro de compras de los períodos observados; facturas de Compras Originales detalladas en el Anexo; Medio de Pago de las Facturas observadas y otra documentación que se pueda requerir durante el proceso de verificación, el 23 de noviembre de mismo año se emite Acta de Contravención Tributaria N° 53877 por incumplimiento de presentación de la referida sancionada nuevamente al contribuyente con multa de 3.000 UFV que igualmente fue confirmada en R.D. N° N° 17-1180-2012 de 28 de diciembre. (Fs. 1 a 125 de Anexo 2 de Antecedentes Administrativos).

b) Para determinar si efectivamente Autoridad recurrida aplicó erróneamente el principio “non bis in idem” por supuesto incumplimiento del requisito de identidad de objeto como argumenta la entidad demandante, debemos empezar señalando que, en su formulación material o procesal, el principio de non bis in idem significa que nadie puede ser castigado o procesado dos veces por un mismo hecho, es decir expresa la imposibilidad de que recaigan dos sanciones o procesos sobre el mismo sujeto por una misma infracción, puesto que tal proceder constituiría un exceso del poder sancionador, contrario a las garantías propias del Estado Constitucional de Derecho. Ahora bien en su aplicación requiere que existan dos sanciones o procesos en donde exista identidad de sujeto, hecho y fundamento.

c) Al respecto la S.C. N° 1564/2011-R de 11 de octubre precisa lo siguiente: “En su oportunidad, este Tribunal definió las implicancias y alcances del principio “non bis in idem”; en ese sentido, la S.C. N° 0506/2005-R de 10 de mayo, precisó: “El principio non bis in idem implica, en términos generales, la imposibilidad de que el Estado sancione dos veces a una persona por los mismos hechos. En la doctrina y jurisprudencia española, el principio implica la prohibición de imponer una doble sanción, cuando existe identidad de sujeto, del hecho y del fundamento respecto a una conducta que ya fue sancionada con anterioridad”(.....) “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.”

d) Haciendo una subsunción del presente caso a la Sentencia Constitucional citada, se establece que existe identidad de sujeto tanto en el proceso de determinación iniciado con Orden de Fiscalización Externa N° 0010OFE00102 de 19 de octubre de 2010 que concluyó con la emisión de la R.D. N° N° 171052-2011 y Orden de Verificación N° 0012OVE00512 culminado mediante R.D. N° N° 17-1180-2012, siendo en ambos procesos el mismo sujeto pasivo Periodistas Asociados Televisión Ltda., cumpliéndose en consecuencia con el primer requisito de identidad de sujeto exigido, por otro lado, en cuanto a la identidad de fundamento o causa respecto de la conducta infringida por el contribuyente se tiene en ambas la Contravención Tributaria de incumplimiento de presentación de documentación requerida por la administración tributaria en el primer caso mediante Orden de Fiscalización Externa N° 0010OFE00102 y en segundo por Orden de Verificación N° 0012OVE00512 y finalmente respecto el tercer requisito de identidad de objeto se tiene la no presentación de documentación en la forma y en los plazos establecidos por la administración tributaria y la aplicación de la sanción correspondiente.

e) En consecuencia lo afirmando por la entidad demandante en sentido de que la Autoridad de Impugnación Tributaria aplicó erróneamente el principio “non bis in idem” al dejar sin efecto la multa de UFV 3.000 impuesta al sujeto pasivo por incumplimiento de deberes formales, sin que se hubiere cumplido el requisito de identidad de objeto no resulta evidente, si bien es cierto que la documentación requerida en ambos proceso no es exactamente la misma toda vez que mediante en Orden de Fiscalización Externa N° 0010OFE00102 se requirió Declaraciones Juradas del IVA (F-200),IT(F-400)e IUE(F-500) ;libro de Ventas; libro de Compras; notas fiscales de respaldo al Débito Fiscal IVA; Notas Fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA; Extractos Bancarios; Comprobante de Ingresos y Egresos con respaldo; Estados Financieros y Dictamen de Auditoria de las gestiones 2007 y 2008, Plan Código de Cuentas Contables, Libros de Contabilidad Kardex, inventarios y otros y por otro lado mediante Orden de Verificación N° 0012OVE00512 Operativo Especifico Crédito Fiscal IVA se solicitó Declaraciones Juradas (Fom. 200 o 210) de los periodos fiscales octubre y diciembre de 2008; Libro de Compras de los periodos observados; facturas de Compras Originales detalladas en el Anexo; Medio de Pago de las Facturas observadas y otra documentación que se pueda requerir, sin embargo el primer proceso de fiscalización tuvo un alcance más amplio que el segundo iniciado con Orden de Verificación que se limitó a verificar el Crédito Fiscal IVA, empero ambos procesos de determinación iniciados mediante procesos distintos (fiscalización y verificación), el objetivo fue establecer la deuda tributaria de la gestión 2008, por lo que la documentación a presentar era la misma respecto al Crédito Fiscal IVA.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 21 a 28, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Marco Antonio Aguirre Heredia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0954/2013 de 1 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



35

**Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 19 a 26, en la cual la Gerencia Distrital de La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0606/2013 de 21 de mayo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 32 a 34 vta., citación del tercero interesado, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que en ejecución de la Orden de Verificación 0011OVE01308 de 14 de junio de 2012, requirió al sujeto pasivo la presentación de sus declaraciones juradas, libro de ventas y compras IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos, estados financieros de las gestiones 2008 y 2009, plan código de cuentas contables, libros de contabilidad (diario y mayor), kárdex de productos importados y terminados, inventario de productos terminados y otros, para determinar con objetividad, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de los hechos y elementos relacionados con el débito fiscal del IVA y su efecto en el IT, correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada en el periodo abril/2008. Dicha documentación fue parcialmente presentada, por ello, el 17 de mayo de 2012, se labraron dos actas de acciones y omisiones (F 7507) declarando que no llevó contabilidad en el mes de abril/2008 sin realizar inventarios y, en relación al papel importado que comercializa sin darle valor agregado, en el mismo periodo de la importación. Asimismo, en inspección ocular, se tomaron fotografías, impresas en tres hojas, y se elaboró un acta de acciones y omisiones. Aclaró que todas las actas fueron firmadas por el contribuyente, fiscalizador y un testigo de actuación.

Como resultado de dicho proceso de verificación, se detectó que el contribuyente no determinó correctamente los impuestos e incurrió en incumplimiento de deberes, por ello, se emitió la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE/IVC/363/2012 de 24 de julio y, no habiéndose presentado descargo alguno, la R.D. N° 00167/2012 de 24 de octubre, la cual fue confirmada en alzada; última que fue anulada por la autoridad demandada.

### I.2. Fundamentos de la demanda.

#### I.2.1. Incorrecta interpretación de la norma en la resolución jerárquica.

a) Legalidad del procedimiento de determinación. Refirió que los actos jurídicos celebrados por la Administración Tributaria tuvieron como base la información proporcionada por el contribuyente, bajo la égida del respeto a los derechos, reglas, principios y garantías básicas fijadas por el orden jurídico nacional. En ese sentido, se ejercieron las amplias facultades conferidas por el art. 100 del Cód. Trib. Boliviano, y las genéricas señaladas por el art. 66 de la misma disposición legal, utilizándose el método de determinación previsto por el art. 43-I del Cód. Trib. Boliviano; es decir, sobre base cierta, ya que se tomó en cuenta la información y documentos que permitieron conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, actividad que se fundó también, en el art. 93 del Cód. Trib. Boliviano, determinando la deuda tributaria, por una parte de oficio y por otra, flanqueando sus alcances el periodo fiscal abril/2008, constituyéndose en una determinación de carácter parcial.

b) Actos cumplidos por la Administración Tributaria. Epígrafe en el que señaló que se efectuó un legal y correcto procedimiento determinativo, respetando los derechos y garantías del debido proceso desde el primer acto emitido por esa Gerencia, como se puede evidenciar en los antecedentes administrativos. En ese marco, el Auto Administrativo con cite: SIN/GDLP/DF/FVE-IAA/196/2012 de 14 de junio de 2012, que anuló diligencias de notificación por una presunta suplantación de identidad efectuada por Luis Valerio Escobar Ponce, pasando por la notificación personal con la Orden de Verificación realizada el 15 de junio de 2012 y el Formulario de Requerimiento de 14 de junio de 2012 hasta la notificación personal con la Vista de Cargo y finalmente, con la resolución determinativa, documento que con la fundamentación correspondiente estableció las obligaciones tributarias del contribuyente en la suma total de 212.540 UFV, aspectos que la AGIT no tomó en cuenta.

Respecto al derecho a la defensa. Apuntó que la AGIT erróneamente cree que se vulneró el derecho a la defensa por una inexistente e infundada falta de notificación con la Vista de Cargo con cite: SIN/GDLP/DF/FVE-IVC/363/2012 de 24 de julio de 2012; sin embargo a fs. 111 de los antecedentes administrativos, se notificó personalmente a Bernal Tipo Antonio René con la citada vista de cargo, firmando y aclarando su firma y registrando su cédula de identidad, conjuntamente con el notificador y el testigo de actuación. Además, en el tiempo señalado por el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano, mediante nota de 25 de septiembre de 2012 (fs. 122 de antecedentes), reconoció textualmente que se le habían remitido las Vistas de Cargo el 28 de agosto de dicho año.

Afirmación que debe ser considerada como confesión espontánea porque fue prestada voluntariamente, con la intención manifiesta de reconocer una cuestión de hecho, eximiéndola de toda prueba. Añadió que la notificación personal es válida en la medida en que cumpla adecuadamente su finalidad, de modo que notificado personalmente el contribuyente con la Vista de Cargo, no presentó ningún tipo de descargos, por ello no existió indefensión porque la misma fue provocada deliberadamente.

c) Validez de la vista de cargo. Señaló que fue emitida en apego a lo dispuesto por el art. 18 del D.S. N° 27310 y contiene número, fecha, nombre del sujeto pasivo, número de registro tributario, indicación del tributo y periodo fiscal, liquidación previa de la deuda tributaria, calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias, firma y cargo de la autoridad competente y obviamente, requirió la presentación de descargos en el plazo perentorio e improrrogable de treinta días; precautelando el debido proceso, contiene también, los hechos, actos, datos elementos y valoraciones que fundamentan la Resolución Determinativa, determinación de la base imponible y contiene la fundamentación técnica y legal.

Consideró que el argumento de la AGIT es débil cuando señala que el error de transcripción del número de vista de cargo, originó una inexistente confusión e indefensión, porque es un elemento meramente formal y no sustancial que no influye en el pleno conocimiento de los reparos encontrados y la determinación de adeudos, pues el contribuyente siempre conoció el periodo fiscal y el objeto de la verificación, las diferencias encontradas, los reparos determinados, detalles plasmados a la orden de verificación, la vista de cargo y la propia resolución determinativa, conjunto de antecedentes administrativos a los que siempre tuvo acceso, tanto para examinarlos como para obtener fotocopias simples o legalizadas que creyera conveniente.

d) Determinación sobre base cierta. Como se puede evidenciar de los antecedentes administrativos, específicamente de fs. 25, en la que cursa el acta de recepción de documentos, el contribuyente presentó documentación y con el propósito de contar con más elementos, se

labró el Acta de Acciones y Omisiones F-7507, "Cuestionario y Relevamiento de Información Financiera (fs. 27 a 29) en el que inequívocamente afirma en las respuestas 13, 14 y 15 que los márgenes de utilidad están entre el 10 y 12%, que "las importaciones son mensuales comercializa papel sin valor agregado" y el "producto importado lo comercializo en el periodo que realizo la importación", documento que fue firmado, con aclaración de firma y asentando su cédula de identidad.

Añadió que la AGIT, consideró erróneamente la declaración realizada por el contribuyente, sin presión alguna, confiriéndose a dicha acta la calidad de prueba tal como dispone el art. 77-III del Cód. Trib. Boliviano.

En ese marco, la verificación se realizó con base también, en la información obtenida del GAUSS-Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria – SIRAT II del Servicio de Impuestos Nacionales "Consultas Dosificación" que por cierto, gozan de validez probatoria conforme lo disponen los arts. 77-II del Cód. Trib. Boliviano y 7 del D.S. N° 27310. Apuntó que la verificación de la dosificación de facturas de ventas realizadas por el contribuyente, relevamiento de información y verificación de las declaraciones juradas (F-200 y 400), verificación de los ingresos percibidos según facturas emitidas por servicios prestados, verificación de libros de ventas con facturas sujetas a débito fiscal, verificación de ventas informadas, comparación de los ingresos declarados con los ingresos determinados según fiscalización, verificación de ingresos por ventas realizadas según información de las importaciones realizadas en el periodo verificado, confrontación de los ingresos determinados según fiscalización con el importe de ventas expuesto en las declaraciones juradas, encontrándose que el contribuyente sobrevaluó el saldo a su favor; que efectivamente importó 3.008 resmas de papel bond. En cuanto a las ventas no declaradas, una vez constatado el precio unitario por resma y en el comprendido que el contribuyente no llevaba inventarios, kárdex ni registros contables de los productos importados y que comercializa papel sin dar valor agregado, se determinó el importe de ingresos por venta de papel en la suma de Bs 691.840.

Aclaró que no existen vicio de procedimiento de determinación en este punto, como señala erróneamente la AGIT, puesto que como se puede constatar a fs. 77 de los antecedentes administrativos que fueron proporcionados por el mismo contribuyente.

En lo que respecta a la dosificación de las notas fiscales, mediante la información obtenida del SIRAT, se verificó que el contribuyente realizó la dosificación el 08 de abril de 2008, con el rango de asignación en la dosificación del 201 al 250, con fecha límite de emisión al 08 de abril de 2009; sin embargo, en el periodo verificado, no se emitieron facturas de venta. Asimismo, el contribuyente no demostró ante la Administración Tributaria ni ante la ARIT o la AGIT, documentos en sujeción al art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, aunque tenía la posibilidad de acreditar documentalmente, el movimiento del papel importado, por lo que jamás se le dejó en indefensión.

Continuó exponiendo que una vez perfeccionado el hecho material cuantificado, conforme se evidencia de la Declaración Única de Importación (DUI) y el Acta de Acciones u Omisiones de 20 de junio de 2012, en la que el contribuyente reconoció que comercializa papel sin darle valor agregado, lo que denota su habitualidad, se actuó en estricto apego a la RND 10-0043-05, aspecto que la AGIT no tomó en cuenta y "...es más desvirtúa el argumento que no se hubiera materializado la obligación tributaria en el periodo de importación..." (sic).

En ese entendido, conforme al art. 17 del Cód. Trib. Boliviano, en el caso, el hecho generador se perfeccionó al haberse evidenciado la importación de papel para su comercialización en el mercado local en el periodo en que se realizó la importación, según manda el art. 4-a) de la L. N° 843, incumplimiento disposiciones del Código de Comercio y del Código Tributario Boliviano, por no registrar los movimientos de materias primas, productos en proceso y productos terminados de acuerdo a Normas de Contabilidad de aceptación generalizada en el país y no respaldar la actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como documentos y/o instrumentos públicos.

En consecuencia, los ingresos por venta de papel correspondientes al periodo verificado, alcanzan a un importe total de Bs 691.840.- determinación que fue obtenida sobre base cierta; es decir, tomando en cuenta los documentos, informaciones, datos y pruebas obtenidos por la Administración Tributaria, que demuestran la realización de los hechos generadores y su cuantía.

Continuó que la AGIT alega nulidad por falta de motivación y fundamentos de hecho y derecho en la Resolución Determinativa lo cual no es evidente, toda vez que la revisión de la Vista de Cargo, establece que fundamenta la indicada resolución determinativa.

#### I.2.2. Violación de valores y principios constitucionales por la AGIT.

Concluyó su extensa exposición mencionado la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, que establece que los valores supremos son el parámetro y el límite para la interpretación de las leyes desde y conforme a la Constitución y que en el caso de autos, la resolución jerárquica ignoró dicho principio porque no tomó en cuenta la supremacía constitucional señalada en el art. 410-II de la C.P.E., menos el art. 323 de la misma norma constitucional, porque no interpretó la norma concreta aplicable al caso desde y conforme a la C.P.E., y porque esta labor interpretativa desconoce peligrosamente los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, generando indebidos privilegios a favor de Antonio René Bernal Tipo, excluyéndolo del resto de los contribuyentes.

Finalmente, arguyó que la resolución jerárquica carece de fundamentación, porque únicamente afirma que se dejó en indefensión al contribuyente, sin prueba alguna, lo que denota la falta de cuidado con la que se actuó, mal interpretando el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano.

#### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0606/2013 de 21 de marzo, emitida por la AGIT, y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 00617/2012 de 24 de octubre, manteniendo las multas establecidas.

#### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente, mediante memorial de fs. 32 a 33 vta, señalando que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos y que la demandante, por su enfoque pretende inducir en error a esta Sala Plena. Al efecto, señaló:

Que la resolución impugnada en el capítulo IV.4. de la fundamentación técnico-jurídica, sobre los vicios del procedimiento de determinación consideró que la Administración Tributaria, ingresó en una errada lectura (lapsus calami) de lo señalado en la resolución jerárquica, puesto que la AGIT más bien, claramente expresó que el contribuyente fue notificado con la Vista de Cargo con cite SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/363/2012, lo que se observó es la inexistencia del actuado que respalda la notificación de la primera Vista de Cargo signada como SIN/GDLP/DF/SFVE/VE/0023/2012; consecuentemente, no es necesario ingresar en mayores consideraciones sobre este punto.

Añadió que el contribuyente expresó en su recurso jerárquico y alegatos, que la forma en la que fue establecido el precio unitario de Bs 230.- no tiene el debido respaldo técnico-legal, resultando contradictorio su origen, lo que imposibilitó que presentara descargo o argumento alguno para refutar el importe establecido, puesto que la Administración Tributaria señaló que “se tomaron en cuenta facturas emitidas en el periodo abril de 2008 para llegar al precio unitario” y contradictoriamente la misma resolución afirma que “no existen facturas emitidas en dicho periodo”. También señaló que el origen del precio unitario de Bs 230.- no figura en la resolución determinativa ni en la Vista de Cargo. En ese entendido, la AGIT evaluó los antecedentes de la verificación y si la determinación fue correctamente aplicada.

Continuó indicando que con ese antecedente, si bien la vista de cargo expone los requisitos esenciales previstos en el art. 18 del D.S. N° 27310, la AGIT observó que presenta imprecisiones respecto al origen del precio unitario utilizado para obtener el total de ingresos del periodo abril/2008.

Por otra parte, también se evidenció que la Administración Tributaria, en el momento de efectuar la liquidación preliminar de la deuda tributaria, no consideró toda la documentación e información disponible respecto del producto importado que es papel ártico, en hojas de 57 gramos, formato 67x87 cms., sino más bien, conforme se expone en los papeles de trabajo, se habría utilizado el precio del producto papel bond 67x87 (56 gramos), que difiere del producto importado, imprecisión que fue repetida en la resolución determinativa.

En ese contexto, resulta evidente que la resolución determinativa emitida con base en la liquidación preliminar de la deuda tributaria contemplada en la vista de cargo, no contiene los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la Administración Tributaria; asimismo, se observó que las especificaciones de la deuda tributaria fueron afectadas por la inadecuada liquidación preliminar de la deuda tributaria expuesta en la Vista de Cargo, por lo que ambos actos administrativos se encuentran viciados de nulidad conforme a las previsiones de los arts. 96-III y 99-II del Cód. Trib. Boliviano; en consecuencia, correspondió pronunciarse por la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la vista de cargo inclusive.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa planteada por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

III.1. Que la Administración Tributaria emitió doce órdenes de verificación (0011OVE01308 al 0011OVE01319) para la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Antonio René Bernal Tipo, entre ellas la 0011OVE01308 de 25 de abril de 2012, que es el origen del presente proceso (fs. 6, anexo 2) y que fue notificada el 15 de junio de 2012, según consta en la diligencia de fs. 23.

III.2. En la ejecución de la verificación, la Administración Tributaria, requirió al contribuyente la entrega de la documentación detallada en el Formulario 4003 de fs. 24. También consta en antecedentes administrativos, el Acta de Acciones u Omisiones (Inexistencia de Elementos) suscrita el 20 de junio de 2012 que da cuenta que el contribuyente no llevó registros contables en el periodo abril/2008 a marzo/2009 (fs. 26). De igual modo, de fs. 27 a 29, cursa un acta similar, suscrita en la misma fecha, relativa al cuestionario y relevamiento de información financiera que suscribió el mismo contribuyente en respuesta a las preguntas formuladas por la Administración Tributaria. También se labró el Acta de Acciones y Omisiones “Inspección Vehicular”, relativa a la importación de un vehículo por el contribuyente, el cual se encontraba en el domicilio fiscal (fs. 31).

III.3. En el acápite denominado “papeles de trabajo”, a fs. 44, cursa fotocopia de la factura 00209 emitida el 3 de julio de 2008 por el contribuyente, en la que se refiere la venta de resmas de papel, y en el caso del papel bond 67 x 87, se consignó como precio unitario la suma de Bs. 230. De igual modo en la factura 212 de fs. 45, emitida el 21 de julio de 2008. También, se obtuvo información respecto a la importación que efectuara el contribuyente el 2 de abril de 2008, de una cantidad de 94 bultos que contenían papel ártico en hojas de 57 gramos, de 67 x 87 cms (fs. 49).

III.4. El 24 de julio de 2012, se emitió la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/363/2012, en la que se determinó impuesto omitido a favor del Fisco en el periodo abril/2008, por ingresos no declarados producto de la verificación de la Declaración Única de Importación DUI 2008521C1960 de 1 de abril de 2008, por la importación de 3.008 resmas de papel bond en hojas de 57 gramos, formato 67 x 87. Multiplicando el precio unitario de Bs. 230 por resma, descrito en las facturas de ventas para el periodo abril /2008, se estableció un importe de Bs. 691.840, los cuales fueron confrontados con ingresos por servicios facturados. De ese modo, se liquidó la deuda tributaria en la suma de 202.887 UFV, por IVA, IT, multa por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales (fs. 107 a 110).

III.5. En vigencia del plazo para presentar descargos, el contribuyente, con nota que cursa a fs. 122, solicitó prórroga para la presentación de descargos, petición que fue denegada con Proveído 24-3004-12 de 28 de septiembre, con fundamento en la previsión del art. 98 del Cód. Trib. Boliviano (fs. 136).

III.6. Finalmente, se emitió la R.D. N° 00617/2012 de 24 de octubre de 2012, determinando de oficio sobre base cierta, las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de 212.540 UFV, que incluye el tributo omitido, multa por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales (fs. 145 a 154).

III.7. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, confirmó la Resolución Determinativa, como se evidencia de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0170/2013 de 4 de marzo (fs. 46 a 61 del anexo 1).

III.8. Interpuesto el recurso jerárquico de fs. 63 a 71, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con la resolución impugnada en el proceso, anuló la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-IVC/363/2012 y ordenó que la Administración Tributaria exponga en forma precisa, el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA y del IT, motivando que la Administración Tributaria presentara la acción contencioso-administrativa motivo de autos, en cuyo trámite se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

III.9. El contribuyente Antonio René Bernal Tipo, fue citado por edictos en su condición de tercero interesado. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia, mediante providencia de fs. 128.

#### IV. Problema jurídico planteado.

En autos, la Administración Tributaria controvierte la nulidad de la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la vista de cargo inclusive dispuesta por la autoridad demandada, porque considera que no existe ninguna causa que amerite dejar sin efecto el proceso de determinación que fue realizado sobre base cierta tomando en cuenta la información proporcionada por el contribuyente y la obtenida en el SIRAT; que el contribuyente no presentó ninguna prueba ni a la Administración Tributaria ni a la ARIT o la AGIT, por lo que jamás se le dejó en indefensión y que en el caso, el hecho generador se perfeccionó al haberse evidenciado la importación de papel para su comercialización en el mercado local en el periodo en que se realizó la importación. Con ese argumento acusó la vulneración del principio que señala que los valores supremos son el parámetro y el límite para la interpretación de las leyes desde y conforme a la Constitución y que en el caso de autos, la resolución jerárquica ignoró dicho principio porque no tomó en cuenta los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, generando indebidos privilegios a favor de Antonio René Bernal Tipo, excluyéndolo del resto de los contribuyentes.

Finalmente, arguyó que la resolución jerárquica carece de fundamentación, porque únicamente afirma que se dejó en indefensión al contribuyente, sin prueba alguna, lo que denota la falta de cuidado con la que se actuó, mal interpretando el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano.

Por su parte, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, informó que la nulidad dispuesta tiene sustento en la inexistencia del actuado que respalda la notificación de la primera Vista de Cargo signada como SIN/GDLP/DF/SFVE/VE/0023/2012. Asimismo, que se acogió favorablemente el argumento del contribuyente respecto a la inexistencia de respaldo técnico y legal para establecer el precio unitario en la suma de Bs 230.- lo que imposibilitó que presentara descargo o argumento alguno para refutar el importe establecido, puesto que la Administración Tributaria señaló que “se tomaron en cuenta facturas emitidas en el periodo abril de 2008 para llegar al precio unitario” y contradictoriamente la misma resolución afirma que “no existen facturas emitidas en dicho periodo”. También señaló que el origen del precio unitario de Bs 230.- no figura en la resolución determinativa ni en la Vista de Cargo y finalmente, que la Administración Tributaria no consideró toda la documentación e información disponible respecto del producto importado que es papel ártico, en hojas de 57 gramos, formato 67 x 87 cms., sino más bien, conforme se expone en los papeles de trabajo, se habría utilizado el precio del producto papel bond 67 x 87 (56 gramos), que difiere del producto importado, imprecisión que fue repetida en la resolución determinativa.

En ese contexto, resulta evidente que la resolución determinativa emitida con base en la liquidación preliminar de la deuda tributaria contemplada en la vista de cargo, no contiene los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la Administración Tributaria; asimismo, se observó que las especificaciones de la deuda tributaria fueron afectadas por la inadecuada liquidación preliminar de la deuda tributaria expuesta en la Vista de Cargo, por lo que ambos actos administrativos se encuentran viciados de nulidad conforme a las previsiones de los arts. 96-III y 99-II del Cód. Trib. Boliviano; en consecuencia, correspondió pronunciarse por la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la vista de cargo inclusive.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

En la resolución jerárquica, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con base en los argumentos expuestos por el contribuyente en su recurso jerárquico, justificó la nulidad dispuesta con los siguientes fundamentos:

1. Sobre el método de determinación consideró que la Administración Tributaria estableció la deuda tributaria sobre base cierta fue correcta y que no existió indefensión del contribuyente porque no se prescindió de la información que brindó.

2. Sobre los vicios en el procedimiento de determinación en cuanto se refiere a la forma en que fue establecido el precio unitario de Bs 230.- la autoridad demandada concluyó que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa exponen los requisitos esenciales previstos por el art. 18 del D.S. N° 27310; sin embargo, “... presenta imprecisiones respecto al origen del precio unitario utilizado para obtener el total de ingresos del periodo abril de 2008, porque si bien a partir de los papeles de trabajo ... se tiene que el establecimiento del señalado precio unitario emerge de ventas realizadas en los periodos posteriores, se advierte que ambos (Vista de Cargo y Resolución Determinativa), afirman que el precio unitario fue obtenido de las facturas de venta del periodo abril de 2008, sin exponer de forma clara qué facturas se consideraron al efecto, más al contrario, se observa que la Resolución Determinativa expone en su página 3, en el título “Estado de Dosificación de Notas Fiscales” que se evidenció que en el periodo verificado el contribuyente no emitió facturas de ventas”.

3. No aceptó el argumento relativo a la notificación con la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/363/2012, que al no cursar en los antecedentes administrativos por lo que constituye un elemento que hubiera causado indefensión.

V.1. Respecto a la demanda en derecho.

“La demanda es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso<sup>1</sup>.”

Sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., señala que deberá contener:

- 1) La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere.
- 2) La suma o síntesis de la acción que se dedujere.
- 3) El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratare de persona jurídica.
- 4) El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal.
- 5) La cosa demandada, designándola con toda exactitud.
- 6) Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.
- 7) El derecho, expuesto sucintamente.
- 8) La cuantía, cuando su estimación fuere posible.
- 9) La petición en términos claros y positivos. (Arts. 716, 755, 775, 779).

En autos, la lectura de la demanda y específicamente del acápite denominado “expresa agravios sufridos por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0606/2013 de 21 de mayo de 2013”, evidencia que carece de los requisitos remarcados en la norma glosada por las siguientes razones y en los siguientes puntos específicos:

En relación a la acusada ausencia de fundamentación de la resolución jerárquica, la demandante señaló que únicamente marca que se dejó en indefensión al contribuyente sin prueba alguna; ello no es evidente, puesto que de la revisión de los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica en revisión y en el resumen expuesto en el presente análisis, resulta claro que la AGIT consideró que la forma en la que la Administración Tributaria determinó el precio unitario dejó en indefensión al contribuyente.

Continuando con el análisis de la demanda, sobre la existencia de una incorrecta interpretación de la norma en la resolución jerárquica, la entidad demandante no expuso cuál fue la norma que fue interpretada en forma incorrecta, de modo que dicha exposición no cumple con una mínima exposición que permita resolver.

Respecto al argumento denominado “Actos cumplidos por la Administración Tributaria” la demandante, efectuó un recuento de los procedimientos cumplidos en la determinación; sin embargo, no expuso en concreto cuál es el agravio que sufrió en la resolución jerárquica para que este Tribunal efectúe un análisis puntual.

En relación al punto denominado “respecto al derecho a la defensa”, la Administración Tributaria sostiene que la AGIT erróneamente cree que se vulneró el derecho a la defensa por una inexistente e infundada falta de notificación con la Vista de Cargo con cite: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/363/2012 de 24 de julio de 2012; afirmación que no es evidente pues en la resolución jerárquica se hizo constar que no se aceptó el argumento del contribuyente-recurrente, relativo a la notificación con la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/363/2012 que no cursa en los antecedentes administrativos por lo que no es elemento que hubiera causado indefensión, motivo por el cual, no existe ningún agravio a la Administración Tributaria demandante.

Corresponde ahora, analizar el resto de los agravios expuestos por la Administración Tributaria.

V.2. Sobre la determinación de oficio.

El art. 95 del Cód. Trib. Boliviano, señala que para dictar resolución determinativa, la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condiciones el hecho imponible declarado por el sujeto pasivo. Asimismo, podrá investigar los hechos, actos y elementos del hecho imponible no declarados por el sujeto pasivo.

En ese marco, esta Sala Plena ha considerado que los procedimientos tributarios se encuentran regidos por los principios señalados en la Ley de Procedimiento Administrativo, por ello, la Administración Tributaria debe lograr la verdad material y por tanto, conforme al art. 95-I y II del Cód. Trib., para dictar la resolución determinativa, debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible, además deberá investigar los hechos, actos y elementos no declarados por el sujeto pasivo, en razón de que le corresponde sustentar la atribución de existencia de deuda tributaria de manera que el acto administrativo tributario, en el caso, la resolución determinativa, no solo sea una manifestación formal sino una expresión justa y real de la capacidad contributiva del contribuyente, así alcanza una cabal aplicación la determinación tributaria sobre base cierta, que exige que la Administración Tributaria sea activa y no pasiva, en la actividad de comprobar la realidad de la operación realizada y de ese modo, agote todas las posibilidades para hacerlo, en ejercicio de las facultades reconocidas por el art. 95 del Cód. Trib., por ello, puede requerir los informes y certificaciones necesarias.

En autos, la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/363/2012 de 24 de julio de 2012, señala “como resultado de la verificación efectuada al Impuesto al Valor Agregado, se determinó impuesto omitido a favor del Fisco de abril de la gestión 2008, por Ingresos No

Declarados producto de la verificación de la Declaración Única de Importación DUI 2008521C1960 de 01 de abril de 2008, el contribuyente importó 3.008 resmas de PAPEL BOND en hojas de 57 gramos Formato 67x87 cm., multiplicado por el precio unitario por resma descrito en las facturas de ventas para el periodo abril/2008 es de Bs 230.- por resma, cuyo resultado representa Bs 691.850.- según fiscalización, los cuales fueron confrontados con Ingresos por Servicios Facturados ... estableciéndose Ingresos No Declarados habiéndose determinado el Impuesto al Valor Agregado que asciende a la suma de Bs 89.939.-... De igual forma, en el caso del Impuesto a las Transacciones por la suma de Bs 20.755.

En la resolución impugnada, la AGIT consideró que la Vista de Cargo en estudio, presentaba imprecisiones respecto al origen del precio unitario utilizado para obtener el total de ingresos del periodo abril/2008 porque si bien, a partir de los Papeles de Trabajo se tenía que emergía de ventas realizadas en periodos posteriores, advirtió que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa afirmaron que el precio unitario fue obtenido de las facturas de venta del periodo abril/2008, sin exponer en forma clara qué facturas se consideraron al efecto. Observó también, que la resolución determinativa expuso en el acápite "Estado de Dosificación de Notas Fiscales" que en el periodo verificado (abril/2008), el contribuyente no emitió facturas de venta.

En su demanda, la Administración Tributaria señaló que el contribuyente presentó documentación parcial; que se labró el Acta de Acciones y Omisiones F-7507, "Cuestionario y Relevamiento de Información Financiera (fs. 27 a 29) en el que inequívocamente afirma en las respuestas 13, 14 y 15 que los márgenes de utilidad están entre el 10 y 12%, que "las importaciones son mensuales comercializa papel sin valor agregado" y el "producto importado lo comercializó en el periodo que realizó la importación", documento que fue firmado, con aclaración de firma y asentando su cédula de identidad, declaración que tiene el valor probatorio señalado por el art. 77-III del Cód. Trib. Boliviano. También señaló que la verificación se realizó con base también, en la información obtenida del GAUSS-Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria – SIRAT II del Servicio de Impuestos Nacionales "Consultas Dosificación", con valor probatorio conforme con el art. 77-II del Cód. Trib. Boliviano y 7 del D.S. N° 27310.

Añadió que el contribuyente no demostró ante la Administración Tributaria ni ante la ARIT o la AGIT, documentos en sujeción al art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, aunque tenía la posibilidad de acreditar documentalmente, el movimiento del papel importado, por lo que jamás se le dejó en indefensión.

Finalmente señaló que el hecho material fue perfeccionado conforme se evidencia de la Declaración Única de Importación (DUI) y el Acta de Acciones u Omisiones de 20 de junio de 2012, en la que el contribuyente reconoció que comercializa papel sin darle valor agregado, lo que denota su habitualidad, se actuó en estricto apego a la RND 10-0043-05, aspecto que la AGIT no tomó en cuenta y "...es más desvirtúa el argumento que no se hubiera materializado la obligación tributaria en el periodo de importación..." (sic).

Sobre el punto, existe unanimidad en cuanto a que el 1 de abril de 2008, el contribuyente importó 3.008 resmas de papel bond en hojas de 57 gramos, formato 67 x 87 cm. y que así se dio lugar al reparo de la Administración Tributaria, que con base en la declaración del sujeto pasivo respecto a que "los márgenes de utilidad están entre el 10 y 12%", que "las importaciones son mensuales comercializa papel sin valor agregado" y el "producto importado lo comercializó en el periodo que realizó la importación", consideró que en el periodo fiscal abril/2008, existieron ingresos no declarados por la venta del producto importado. A efecto de establecer el precio unitario, la Administración Tributaria tomó como base el precio unitario de Bs 230.- consignado en las facturas 209 de 03 de julio de 2008 de 3 de julio de 2008 (fs. 44-carpeta 2) y 212 de fs. 45, emitida el 21 de julio de 2008, emitidas por el contribuyente por la venta de papel.

No es evidente entonces, que dichas notas fiscales hubieran sido emitidas en el periodo verificado, puesto que la propia Administración Tributaria reconoció que en dicho periodo no se emitieron facturas, contradicción en la que evidentemente incurrió la R.D. N° 00617/2012 de 24 de octubre de 2012, concluyéndose así que es evidente la conclusión de la autoridad demandada, puesto que existen imprecisiones en el origen de la Vista de Cargo, que es un acto administrativo de la Administración Tributaria que contiene los resultados de las actuaciones de control y verificación, fijando la base imponible sobre base cierta o presunta, según corresponda. Es el documento que fundamenta la resolución determinativa, deberá contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones.2 Sobre la forma de la vista de cargo, el art. 96-I y III del Cód. Trib. Boliviano señala expresamente lo siguiente:

Art. 96 (Vista de cargo o acta de intervención).

I. La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.

III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda.

Desde el punto de vista de los principios constitucionales que sustentan los procedimientos administrativos, como son el debido proceso, el derecho a la defensa y el derecho a ser oído en juicio justo, entre otros, las formalidades señaladas cobran tanta relevancia, que su incumplimiento está expresamente sancionado con nulidad.

Resulta cierto también, que la imprecisión en el origen del precio unitario, causó indefensión en el sujeto pasivo, quien se apersonó a la Administración Tributaria a solicitar ampliación del plazo para la presentación de descargos, petición que fue denegada con criterio sustentado en norma legal; sin embargo, debe tenerse presente que la carga de la prueba, señalada en el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, ha sido prevista para los casos en los que el contribuyente insta un procedimiento ante la Administración Tributaria y no para los casos en que esta determina de oficio la deuda tributaria, caso en el que debe sustentar la misma en forma suficiente.

Finalmente, se concluye también, que no existió vulneración a las normas constitucionales señaladas por la entidad demandante, al ser correcta la nulidad dispuesta por la autoridad demandada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por la Administración Tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 060/2013 de 21 de mayo.

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

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



36

**Fundación Agrocapital c/ Insumos Bolivia S.A.**

**Contencioso**

**Distrito: Cochabamba**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de fs. 701 a 709, deducida por el representante legal de la Fundación Agrocapital, la respuesta de fs. 890 a 897, los memoriales de réplica de fs. 1077 a 1081 y dúplica de fs. 1115 a 1125, el A.C. N° 342/2016 de 17 de octubre, los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Carlos Mauricio Terán Villarroel, en representación legal de la Fundación Agrocapital, adjuntando documentos que acreditan la personalidad jurídica de la Fundación que representa, en su demanda, señaló lo siguiente:

1) Que desde el año 1951, el Gobierno de los Estados Unidos de América proporcionó al Gobierno de Bolivia recursos económicos para promover su desarrollo y mejorar las condiciones de vida de las áreas rurales. Como parte del "acta de ayuda al extranjero" suscrita en 1961, firmaron entre otros: El Convenio Préstamo AID 511-T-067, Proyecto de Desarrollo Regional del Chapare (PDRCH) AID 511-0543 suscrito el 12 de agosto de 1983 y el Convenio de Donación AID 511-617 del Proyecto de Desarrollo Regional de Cochabamba PDRC de 5 de julio de 1991.

Dichos convenios se denominaron genéricamente de "préstamo" y de "donación" porque a través de los mismos, el Gobierno de Estados Unidos de Norteamérica proporcionó al Gobierno de Bolivia, recursos económicos para la concesión de préstamos y donaciones de dinero a los beneficiarios quienes eran pequeños productores agrícolas, pecuarios, agroindustriales, asociaciones de productores, asociaciones y comunidades campesinas y otras agrupaciones de personas de escasos recursos del área rural de los departamentos de Cochabamba y Santa Cruz.

2) En los Convenios antes mencionados, se estipuló que la administración y disposición de los recursos económicos estaba a cargo de los representantes de ambos Gobiernos, quienes debían firmar Cartas de Implementación del Proyecto; que el Gobierno de Bolivia no es propietario de los recursos económicos de los Convenios; que la utilización y destino de los recursos económicos requería la aprobación previa de USAID/Bolivia.

Además, que la administración y ejecución de los proyectos con los recursos de los Convenios se haría por instituciones públicas, privadas o por otros medios que convengan a los representantes de ambos Gobiernos, a través de la Secretaría Ejecutiva PL-480 que tendría a su cargo la contratación de bienes y servicios mediante Cartas de Entendimiento.

Dicha Secretaría inicialmente derivó el otorgamiento de préstamos y financiamiento a los beneficiarios de los Proyectos con los recursos de los Convenios y Donación a Instituciones Intermediarias de Crédito (ICIs), tales como el Banco Agrícola de Bolivia, Banco de Cochabamba y la Federación Nacional de Cooperativas de Ahorro y Crédito. A consecuencia de la ineficacia e ineficiencia de la administración



de los recursos de crédito y donación a través de las ICIs contratadas por la Secretaría Ejecutiva PL-480, ambos Gobiernos contrataron a "Agricultural Cooperative Delopment Internacional" (ACDI) para que efectúe el estudio de las alternativas idóneas para la administración eficiente de los Programas de Crédito y Donación.

ACDI en su informe final, que fue aceptado en su integridad por los representantes de ambos Gobiernos, recomendó: i) que los convenios y consiguiente concesión de préstamos, financiamientos, donaciones se efectúe a través de una ONG independiente; ii) que se afecten fondos de la Secretaría Ejecutiva del Programa PL-480 para constituir el patrimonio inicial de la ONG independiente y, iii) que se seleccione a funcionarios de la Secretaría Ejecutiva para que, en su condición de personas individuales, suscriban la documentación y efectúen los trámites legales que correspondan para la constitución de la ONG independiente y se desempeñen como personeros de ella.

3) Con dicho antecedente, USAID/Bolivia en representación del Gobierno de Estados Unidos de América por una parte y por otra, la Secretaría de Desarrollo Alternativo y Sustitución de Cultivos de Coca del Ministerio de Asuntos Campesinos y Agropecuarios y el Ministerio de Planeamiento y Coordinación en representación del Gobierno de Bolivia, resolvieron: a) constituir con domicilio en la ciudad de Cochabamba, una Fundación denominada Agrocapital, encargada del otorgamiento de financiamientos reembolsables y no reembolsables a los sectores agrícola, agropecuario y agroindustrial, de modo que los intereses provenientes del otorgamiento de los referidos financiamientos, en todo lo que no sean utilizados para los costos operativos y de funcionamiento de la Fundación, deberán ser nuevamente otorgados en los mismos propósitos; b) afectar \$us. 100.000.- de los recursos de los Programas para conformar el patrimonio de Agrocapital y para cumplir el requisito legal exigido por el art. 67 del Cód. Civ., además de proporcionar la suma de Bs 5.465.05; para cubrir los gastos de obtención de la personería jurídica de la Fundación Agrocapital.

Asimismo, los representantes de ambos Gobiernos aprobaron el presupuesto operativo de Agrocapital para la gestión 1992, el desembolso de recursos y la transferencia preliminar de activos, cartera y saldos de los programas de crédito administrados por la Secretaría Ejecutiva de la PL-480, y además las sumas de dinero cuya entrega fue autorizada por USAID/Bolivia.

4) La Secretaría Ejecutiva de la PL-480, siempre con la autorización expresa de USAID Bolivia, suscribió con Agrocapital varios contratos, denominados "Cartas de Entendimiento" para la administración de los Recursos de los Convenios de Préstamos AID 511-T-067 y Donación AID 511-0543 - Proyecto de Desarrollo Regional del Chapare (PDRCH) y del Convenio de Donación AID 511-0617- Proyecto de Desarrollo Regional de Cochabamba (PDRC). En cada uno de los contratos llamados "Cartas de Entendimiento" y sus adendas, se establecieron obligaciones, cargas, plazos, modalidades y condiciones que debía cumplir Agrocapital, y le impusieron también, la obligación adicional de que los fondos recibidos en donación se destinen y se utilicen exclusivamente en el objeto establecido en los convenios de cooperación técnica, crédito y donación, para cumplir los fines perseguidos en esos Convenios.

En los contratos llamados "cartas de entendimiento", la retribución por los servicios de Agrocapital se denominó "donación", eufemismo empleado que no desnaturaliza ni modifica la naturaleza de la mal llamada "donación" que es un pago, una retribución, un emolumento al que tiene legítimo e indiscutible derecho la Fundación Agrocapital por sus servicios. Agrega que, concluidos los plazos de vigencia de cada uno de los contratos y sus adendas, Agrocapital rindió cuentas y presentó los descargos contractualmente acordados que fueron aprobados sin ninguna observación, suscribiendo las partes (SE PL-480 y Agrocapital) las correspondientes escrituras públicas, documentos de rendición de cuentas que adjunta en calidad de prueba documental.

5) Bajo el epígrafe "Consolidación en el Patrimonio de Agrocapital de los Recursos Recibidos", señaló que mediante las resoluciones administrativas contenidas en las cartas PL-480 D.F. 1143/2002, PL-480 14/2002 de 10 de mayo y 7 de junio de 2002, PL-480 S.E. 157/2003 y PL-480 S.R. 192/2004, VIPFE/DGFE/NEG0226/2003 y 01043/2004, la Secretaría Ejecutiva de la PL-480, el Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo (VIPFE) y el Viceministerio de Asuntos Financieros del Ministerio de Hacienda, determinaron que se consoliden en el patrimonio de Agrocapital los recursos transferidos en ejecución de las cartas de entendimiento, además la Secretaría de la PL-480 y Agrocapital suscribieron la escritura pública de 16 de septiembre de 1998, testimonio 1680/98 ante la Notario de Gobierno de Cochabamba, ratificando la consolidación de los referidos recursos en el patrimonio de Agrocapital, determinaciones que conforme al art. 27 de la L. N° 2341 son actos administrativos y fueron emitidos aplicando el art. 22 del D.S. N° 25338 de 29 de marzo de 1999, y al no haber sido objeto de ninguna impugnación están ejecutoriados y son de cumplimiento obligatorio, conforme a los arts. 32 y 55 de la L. N° 2341.

6) Más de 6 años después de las resoluciones administrativas y escrituras antes mencionadas, el Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo (VIPFE) cuestionó las determinaciones tomadas por sus predecesores e instruyó a la PL-480, exigir a Agrocapital la devolución de los pagos por los servicios prestados, con la denominación de donaciones, por ello, la Secretaría Ejecutiva mediante carta PL 480 S.E. 077/2007 de 23 de febrero de 2007, exigió a Agrocapital la devolución de las "donaciones"-pagos.

El VIPFE al instruir la devolución de los pagos hechos a Agrocapital por los servicios prestados así como la Secretaría Ejecutiva PL-480 al exigir el cumplimiento de esa instrucción legal y abusiva, incumplieron varios convenios, entre ellos: El Convenio de Cooperación Técnica conocido como "Convenio Marco" de 14/03/51, las Modificaciones al Convenio Marco de 27/08/53 y 15/01/54, el Convenio de Donación AID 511-543 y el Convenio de Préstamo AID 551-T-067 de 12/08/83, las Cartas de Implementación 67, 153, 6 y 164 de 30/11/87, 18/12/91, 15/01/92 y 30/03/92 respectivamente, el Convenio de Financiamiento e Implementación suscrito el 28/12/90, la Enmienda N° 2 de 21/08/92, las Cartas de Entendimiento de 03/04/92 y de 26/07/93, el Informe de Consultoría de 5/11/2001, la Carta FSF-DSC-E-345/02 de 21/02/02, la Carta PL-480 D.F. 1143/2002 de 10/05/2002.

Agregó que, en ese entonces, Agrocapital tenía la necesidad imperiosa de obtener financiamientos de bajo costo para su colocación en los sectores agrícola, pecuario y de pequeña industria a fin de seguir cumpliendo su objeto social; empero en su calidad de Fundación, no podía competir con entidades financieras en el mercado de capitales para la obtención de los financiamientos requeridos en condiciones favorables, lo que solo era posible a través de alianzas estratégicas con empresas financieras que exigían la conformidad de la entonces Superintendencia de

Bancos y Entidades Financieras, actual Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI), entidad que en conocimiento del cuestionamiento del VIPFE, negó su conformidad.

Ante dicha situación, el Directorio de Agrocapital optó por ceder a la ilegal exigencia expresada en la Carta PL-480 S.E. 077/2007 de 23 de febrero de 2007 y comunicó a la Secretaría Ejecutiva su disposición de efectuar las devoluciones que podrían corresponder, decisión que dio lugar a las auditorías de las Empresas Berthin Amengual y Price Waterhouse y a las del FONDESIF FSF-DFFI-E-1694/06 de 12/06/06 y MPD 0401/2007 de 3/05/07 del Ministerio de Planificación del Desarrollo, y culminaron con un proceso de conciliación, a cuyo término el 09 de mayo de 2007, se suscribió el acta de conciliación "composición de los recursos transferidos por la Secretaría Ejecutiva Sujetos a Devolución" que fue suscrita por los representantes de la PL-480 y Agrocapital.

Aclaró que la indicada conciliación, fue contable y tuvo como objeto exclusivamente, verificar los montos recibidos por Agrocapital y los descargos y las devoluciones hechas por Agrocapital a la SE PL-480; es decir, no fue una conciliación jurídica que tiene naturaleza distinta porque esta última, resuelve un problema puesto que cuando se practicó la conciliación que culminó con la firma del Acta de 9 de mayo de 2007, no existía ningún conflicto entre la SE PL-480 y Agrocapital.

7) Al término de las auditorías y la conciliación, se determinó que la Fundación Agrocapital restituya a la Secretaría Ejecutiva PL-480 las sumas de \$us.1.000.000.- y Bs 20.504.778.55; que corresponden al detalle siguiente: a) Recursos proporcionados para fortalecimiento Institucional: \$us. 1.000.000, b) Aporte inicial: Bs 3.113.784.38; c) Cartera transferida en administración: Bs 761.397.79; d) DIFEN Programa de Crédito Bs 15.596.975.38; e) CEDEAGRO Bs 1.032.621.00.

La Secretaría Ejecutiva de la PL-480, mediante carta P.L.480 S.E. 257/2007 de 10 de mayo de 2007, notificó oficialmente a Agrocapital que los montos a devolver eran Bs 20.504.778.55; y \$us. 1.000.000.- también notificó con el "Cuadro de Descartes por Programas y Cartas de Entendimiento" que muestra a qué contratos correspondían las sumas objeto de devolución.

Agrocapital con carta OCEPCA 070057 de 11 de mayo de 2007, manifestó su conformidad y propuso un cronograma de pagos; la Secretaría Ejecutiva respondió con carta D.F. 378/2007 de 11 de mayo de 2007, expresando que coordinaría acciones con el FONDESIF para dar su conformidad con el cronograma de devolución propuesto; sin embargo, pese a las múltiples solicitudes de Agrocapital para que la Secretaría Ejecutiva PL-480 se pronuncie sobre las fechas y modalidades de devolución, no adoptó ninguna decisión, ocasionando el consiguiente daño a los intereses de Agrocapital que resultó impedido y perjudicado para constituir un Fondo Financiero Privado o integrar una alianza estratégica con una entidad financiera que le permita obtener recursos en condiciones competitivas para proseguir sus actividades.

8) Posteriormente, mediante D.S. N° 29727 de 1 de octubre de 2008, se modificó la denominación y funciones de la Secretaría Ejecutiva PL-480, bajo la denominación de "Insumos Bolivia", como institución pública descentralizada, quedando vigentes todos los derechos, obligaciones, convenios y acuerdos de la ex Secretaría Ejecutiva PL-480.

Insumos Bolivia, con pueriles argumentos desconoció la Resolución Administrativa contenida en la Carta PL-480 S.E. 257/2007 de 10 de mayo de 2007, el Acta de Conciliación y el Cuadro de "Composición de los recursos transferidos por la Secretaría Ejecutiva sujetos a devolución" de 9 de mayo de 2007, y cuestionó los derechos de Agrocapital sin fundamento jurídico alguno, señalando que su constitución violó disposiciones legales; que la transferencia de \$us.100.000 fue ilegal; que la concurrencia de los entonces funcionarios de la Secretaría Ejecutiva PL-480, Jorge Noda Miranda y Carlos Petss Zabala en los trámites de constitución y ulterior dirección de Agrocapital fue ilegal; que la transferencia de recursos con la denominación de "donaciones" así como el Acta de Conciliación y el Cuadro de "Composición de los recursos transferidos por la Secretaría Ejecutiva sujetos a devolución" eran ilegales porque los recursos del Estado no pueden ser objeto de conciliación.

Añadió que, aprovechando su condición de institución pública descentralizada interpuso abusivas acciones penales afectando y dañando el crédito, prestigio e imagen de la Fundación Agrocapital, de sus personeros y empleados y puso en riesgo su patrimonio y existencia, a más de ocasionarle irreparables daños y perjuicios que deben ser indemnizados.

9) Bajo el título "Consignación y Pago de las "Sumas a Devolver" y Cumplimiento de la Resolución PL-480 SE 257/2007", señaló que dentro de la mencionada denuncia penal, la Fundación insistiendo una vez más, mediante memorial de 20 de diciembre de 2010, ofertó pagar las sumas establecidas en la indicada resolución y en el Acta de "Composición de los recursos transferidos por la Secretaría Ejecutiva sujetos a devolución" de 09 de mayo de 2007 mediante depósitos bancarios, que Agrocapital efectuó en el Banco Ganadero S.A. hasta completar la devolución de \$us. 1.000.000; y Bs 20.504.778.55; que fueron recibidos por Insumos Bolivia, conforme al detalle contenido en el cuadro que inserta en la página 13 de la demanda y que resume los depósitos efectuados. Insumos Bolivia, a tiempo de recibir parte de los depósitos bancarios a plazo fijo efectuados por Agrocapital hasta el 13 de diciembre de 2011, firmó el Acta de 16 de diciembre de 2011 aceptando los pagos, reservándose el derecho de que se practique una posterior liquidación de cuentas. Apuntó que Agrocapital, insistió infructuosamente desde entonces con diversidad de notas para que Insumos Bolivia ejerza su reserva y por toda respuesta, recibió amenazas de nuevos procesos penales.

10) Apuntando la validez, eficacia y fuerza ejecutiva de la R.A. N° SE 257/2007 de 10 de mayo de 2007, señaló que en los ocho meses y diecinueve días (a la fecha de la demanda), no fue revocada ni anulada por lo que su validez y efecto legal está fuera de todo cuestionamiento, la misma que al ser dictada por el Órgano Administrativo competente puso fin y extinguió el procedimiento seguido para la determinación de sumas que Agrocapital debía devolver a la SE PL-480, actual Insumos Bolivia, y tiene fuerza de ejecución forzosa para ambas partes, conforme disponen los arts. 32, 51, 55, 69 de la L. N° 2341, disposiciones legales que se complementan con las Normas del Reglamento de Procedimiento Administrativo DS 27113 de 23 de julio de 2003, en sus arts. 34, 48, 49 y 51.

11) Expresó que al haber sido pagada la obligación el 16 de diciembre de 2011, mediante trece certificados de depósito a plazo fijo emitidos por el Banco Ganadero a la orden de Insumos Bolivia, la Fundación que representa dio estricto cumplimiento a la Resolución

Administrativa PL-480 SE 257/2007 de 10 de mayo de 2007, poniendo así término a toda relación jurídica respecto de las “Cartas de Entendimiento” –contratos referidos en la presente demanda.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Con estos argumentos, la Fundación demandante solicita se declare:

1) Que las sumas de “\$us. 1.000.000.- y Bs 20.504.778.55; establecidas en el acta de conciliación y en el cuadro “Composición de los recursos transferidos por la Secretaría Ejecutiva sujetos a devolución” de 09 de mayo de 2007 y en el acto administrativo contenido en la carta PL-480 SE 257/2007 de 10 de mayo de 2007, son las únicas obligaciones económicas de la Fundación Agrocapital para con la Secretaría Ejecutiva PL-480, actual Insumos Bolivia;

2) Que esas sumas fueron pagadas en su integridad mediante trece certificados de depósito a plazo fijo del Banco Ganadero S.A., recibidos por Insumos Bolivia el 16 de diciembre de 2011, por lo que no existe ninguna obligación económica por ningún concepto pendiente de la Fundación Agrocapital a favor de Insumos Bolivia S.A.;

3) Que todos los actos jurídicos y determinaciones de la Secretaría Ejecutiva PL-480 para la constitución de la Fundación Agrocapital y los contratos denominados “Cartas de Entendimiento” con más sus adendas, se han ajustado a las normas legales vigentes en ese entonces, se han cumplido, se han liquidado y no se ha incurrido en ningún acto ilegal;

4) Se condene a Insumos Bolivia al pago de los daños y perjuicios ocasionados a la Fundación Agrocapital por: i) su resistencia y negativa a cumplir el acta de conciliación y el cuadro “composición de los recursos transferidos por la Secretaría Ejecutiva Sujetos a Devolución, ii) el descrédito y desprestigio causado a la Fundación Agrocapital a consecuencia de declaraciones sobre supuestas acciones delictivas, iii) la interferencia a las actividades financieras de la Fundación que se tradujo en la reducción de cartera, cierre de agencias, disminución de clientes, dificultades para acceder a financiamientos, descenso en la clasificación de micro financieras de Latinoamérica.

#### I.3. Petitorio.

Concluyó su argumentación solicitando se emita resolución declarando probada la demanda en todas sus partes con daños y perjuicios cuya cuantificación deberá hacerse en ejecución de Sentencia.

#### II. Contestación de la demanda.

Insumos Bolivia, a través de su representante legal, se apersonó al proceso planteando inicialmente, excepción de litispendencia (fs. 881 a 884) que fue declarada improbadamente mediante Resolución N° 201/2014 de 15 de septiembre de 2014 (fs. 1043-1045), y conforme a la Resolución N° 46/2015 de 23 de febrero de 2015 (fs. 1063) se declaró no haber lugar a la solicitud de complementación y enmienda de la Resolución N° 201/2015. Posteriormente, respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 30 de mayo de 2014, con los siguientes argumentos:

a) La Fundación demandante, no mencionó que el objeto de la demanda es también objeto de un anterior proceso penal por delitos de corrupción instaurado por el Ministerio Público, Insumos Bolivia y el Ministerio de Transparencia contra Gonzalo Noda Miranda, como Presidente de la Fundación Agrocapital, fundador de esa entidad, quien también fue funcionario público dependiente de la ex Secretaría Ejecutiva PL 480, ocupando el cargo de Gerente Financiero entre las gestiones 1987 y 1994, gestionando la creación de la señalada ONG; querrela penal que data de 25 de marzo de 2010, en la cual al encontrarse indicios de la comisión de conductas antijurídicas realizadas por todos los querrelados, entre ellos Gonzalo Noda Miranda, se emitió imputación formal por los delitos de Peculado y otros, y ha sido dictada la respectiva acusación formal contra los querrelados, estando superada la Audiencia Conclusiva, restando solamente la etapa de juicio oral, donde se debatirán todos esos elementos, incluido el tema del Acta de supuesta conciliación de 9 de mayo de 2007, en cuya virtud no corresponde esta vía.

b) Como se indicó anteriormente, ante la existencia de posibles irregularidades en la conformación y creación de la Fundación Agrocapital, en consulta con la Contraloría General del Estado y con base en dictamen de Auditoría Interna, Insumos Bolivia, al detectar anomalías e ilegalidades por una serie de indicios sobre la probable comisión de delitos de corrupción cometidos por ex funcionarios de la Ex Secretaría Ejecutiva PL 480 y otros, interpuso la correspondiente querrela penal contra el Gerente Financiero de ese entonces Jorge Gonzalo Noda Miranda, Carl Brockmann Hinojosa, quien fue Secretario Ejecutivo y Carlos Petts Zabala, quien fue posteriormente también Secretario Ejecutivo de la mencionada SE PL 480, quienes fueron creadores y fundadores de Agrocapital.

c) Que la demanda interpuesta, se centra en un acta de supuesta conciliación suscrita entre la Fundación Agrocapital y la ex Secretaría Ejecutiva PL 480 de 9 de mayo de 2007, y que sendas auditorías practicadas como el Informe AIP 017/2005, establecieron con claridad que los dineros recibidos por Agrocapital no podían ser ingresados al patrimonio particular de esa entidad privada por tratarse de dineros estatales provenientes de Donación. Señaló que se tiene también la nota del VIPFE de 6 de febrero de 2007, VIPFE/DGFE/NEG-00438/2007, reclama ese aspecto, habiendo ordenado la pronta devolución de dineros que se llevó Agrocapital.

d) Continuó su exposición señalando que la pretensión de la demandante estriba en que se reconozca como válida la supuesta Acta de Conciliación de 9 de mayo de 2007, hecho que reiteró es fundamental en el proceso penal 2739/2010 IANUS 2010 18018 de 25 de marzo de 2010, cuya investigación y averiguación histórica de los hechos, desembocó en la querrela que no fue objetada por Agrocapital, en la emisión de la imputación formal y, posteriormente, en acusación.

e) Agregó que bajo esos parámetros, la SE PL 480 y Agrocapital, efectuaron supuestamente dos Conciliaciones, la primera que arrojó una suma mayor en primer término de Bs 29.543.949.59; y de \$us. 7.153.868.28.- Luego elaboraron una segunda con sumas menores de Bs 20.504.775.55.- y \$us. 1.000.000.00.- que pretenden hacer convalidar y ampararse en una supuesta exigibilidad y ejecutoria de una resolución administrativa realizada a su medida; empero, la decantada Acta de 9 de mayo de 2007, también es parte integrante del proceso penal; la cual

no lleva constancia del lugar en que se habría realizado, lo que invalida la misma y además no adjunta ningún Informe Técnico o Legal que respalde su contenido, ya que se limita a adjuntar unos cuadritos en los que se mencionan algunos datos, no se sabe qué metodología emplearon para su formulación. Al respecto, el Informe Técnico IN BOL/GAF/JF 50/2014 de 15 de mayo de 2014, establece que la referida Acta carece de validez, siendo nula de pleno derecho, así como la R.A. N° SE 257/2007, que también es objeto del proceso penal; sin embargo este no es el punto, sino que no corresponde conciliación alguna, ni conciliación contable ni otra, cuando se trata de intereses del Estado, conforme señala el art. 180 del Cód. Pdto. Civ.

f) Continuó señalando que por otra parte, de acuerdo al Informe N° 017/2005 Auditoría Especial sobre recursos transferidos por la Secretaría Ejecutiva PL 480 de la Fundación Agrocapital por las gestiones 1991-1995, de 21 de diciembre de 2005, el Ministerio de Hacienda determinó que los dineros recibidos por Agrocapital, no podían ser incluidos en su patrimonio por ser una entidad privada, señaló también que Agrocapital recibió la suma de Bs 101.300.624.96; por transferencias realizadas por la SE PL 480; este mismo Informe hace referencia a las auditorías practicadas por PRICE WATERHOUSE y otras como la del FONDESIF, evaluando su contenido y alcance. La propia Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras, objetó la intencionalidad de Agrocapital para privatizar los fondos que recibieron del Estado, existiendo la nota el 036/99 de 14 de julio de 1999 que señala, que en ningún momento se autorizó inversión en una entidad privada sin fines de lucro; por otra parte, la R.M. N° 704/89 de 22 de junio de 1989, en su art. 22, indica que todos los fondos recaudados por organismos de la Administración Central del Estado, se consideran recursos del Tesoro General de la Nación (TGN), por tanto, los recursos públicos no son susceptibles de convertirse en recursos privados, aspecto reiterado por la Contraloría General del Estado en la página 13 del referido Informe AIP 017/2005.

Asimismo se tiene la nota VIPFE/DGFE/NEG-04769/2006 de 21 de diciembre de 2006, del Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo del Ministerio de Planificación del Desarrollo, en la que solicita al Secretario Ejecutivo de la SE PL 480 que hasta el 27 de diciembre de 2007, señale las acciones asumidas para el cumplimiento de las recomendaciones del indicado informe de auditoría, instruyéndose mediante Nota VIPFE/DGFE/NEG-00438/2007, proceder a las acciones correspondientes para la devolución de los recursos del Estado Boliviano por parte de Agrocapital, en el menor plazo posible, es así que la Secretaría Ejecutiva de PL 480 solicitó la devolución de fondos transferidos bajo pretexto de "donación" y en el mes de mayo de 2007, se efectuaron las supuestas conciliaciones, una primera con sumas superiores y una segunda resultó con sumas irrisorias, evidenciándose abismales diferencias.

g) Con esos antecedentes, se tiene que el acta de supuesta conciliación de 9 de mayo de 2007, es atentatoria a los intereses del Estado, ya que infringe lo dispuesto por el art. 180 del CPC, por el cual está prohibida toda conciliación cuando se trata de intereses del Estado, debiendo añadirse también el hecho de que no lleva lugar y fecha de su elaboración y no se adjuntó ningún Informe Técnico Legal que sustente la supuesta conciliación practicada, menos documentación que respalde la misma, limitándose a describir datos de forma enunciativa, elementos con los que se establece con claridad, que el procesamiento previo en el ámbito penal de este punto de demanda objeto del presente caso, corresponde al conocimiento, sustanciación y resolución dentro del mencionado proceso penal, en cuyo trámite, se resolverá esa problemática. Señala también, que Agrocapital solicita que Insumos Bolivia reciba los dineros que pretendió devolver en el acta de 9 de mayo de 2007, sin embargo, solamente con el objeto de precautelar los intereses del Estado, aceptó la recepción de esos dineros mediante un Acuerdo de 16 de diciembre de 2012, por el cual en su cláusula tercera, numeral 3-3., dejó constancia que los dineros que se aceptan recibir, no admiten como válida la conciliación de 9 de mayo de 2007, considerándose solamente, a cuenta de una liquidación final que será practicada una vez que se emita la sentencia en el proceso penal correspondiente, esto por mandato del art. 180 del CPC.

h) Finalmente, en referencia a los Convenios de Préstamo AID 511-T-067 y Convenio de Donación AID 511-0543, estos no son pertinentes al caso, porque fueron suscritos por el Estado Boliviano, recibiendo ciertos fondos en donación y otros en préstamos para su inversión en proyectos de desarrollo social y agropecuario a ser implementados conforme a los planes que se traza el Estado y no para su donación a entidades privadas.

Con estos argumentos impetra que se rechace la demanda declarándola improbadamente, con costas y multas.

### III. Antecedentes del proceso.

Que por proveído de 23 de abril de 2015 (fs. 1.067), se calificó el proceso como ordinario de puro derecho y se corrió traslado a la demandante para la réplica y a su turno para la réplica, las que una vez absueltas, ameritaron el pronunciamiento del decreto de autos para sentencia (fs. 1.126).

Sorteado el proceso, se emitió la Sentencia N° 200/2016, pronunciada el 7 de octubre, por esta Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, la cual fue dejada sin efecto con Auto N° 342/2016 de 17 de octubre de 2016, emitida por la Sala Penal del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca, constituida en Tribunal de Garantías Constitucionales, en la acción de Amparo Constitucional deducida por Agrocapital contra los Magistrados de la Sala Plena de éste Tribunal Supremo de Justicia, en la que se determinó conceder la tutela solicitada por haberse considerado que la indicada sentencia "... si bien tiene estructura de forma y de fondo, más carece de motivación concisa y clara, al no existir las convicciones determinativas que justifican razonablemente la decisión; en ese sentido, se evidencia que la sentencia confutada carece de una debida fundamentación e individualización de antecedentes y circunstancias demandadas, provocando que la representante de los accionantes, no conozca con certeza y certidumbre la decisión real del fallo... que no se efectuó compulsiva y valoración de la prueba.... Finalmente, concluyó que se debió emitir pronunciamiento sobre los cuatro puntos demandados, y no únicamente sobre los dos que contiene la resolución.

En cumplimiento de la resolución emitida por el Tribunal de Garantías, corresponde a esta Sala Plena pronunciar resolución.

### IV. Del problema jurídico planteado.

En autos, la Fundación Agrocapital en la acción interpuesta, solicita que esta Sala Plena lo siguiente:

Que se declare:

a) Que las sumas de \$us. 1.000.000.- y Bs 20.504.778.55; establecidas en el acta de conciliación y en el cuadro "composición de los recursos transferidos por la Secretaría Ejecutiva sujetos a devolución" de 9 de mayo de 2009 y en el acto administrativo contenido en la carta PL-480 SE 257/2007 de 10 de mayo de 2009, son las únicas obligaciones económicas de la Fundación Agrocapital para con la Secretaría Ejecutiva PL-480, actual Insumos Bolivia.

b) Que esas sumas fueron pagadas en su integridad mediante trece certificados de depósitos a plazo fijo del Banco Ganadero S.A., recibidos por Insumos Bolivia el 16 de diciembre de 2011, por lo que no existe ninguna obligación económica por ningún concepto pendiente de la Fundación Agrocapital a favor de Insumos Bolivia S.A.

c) Que todos los actos jurídicos y determinaciones de la Secretaría Ejecutiva PL-480 para la constitución de la Fundación Agrocapital y los contratos denominados "Cartas de Entendimiento" con más sus adendas, se han ajustado a las normas legales vigentes en ese entonces, se han cumplido, se han liquidado y no se ha incurrido en ningún acto ilegal.

ii. Que se condene a Insumos Bolivia al pago de los daños y perjuicios ocasionados a la Fundación Agrocapital por su resistencia y negativa a cumplir el Acta de Conciliación y el Cuadro "Composición de los Recursos Transferidos por la Secretaría Ejecutiva Sujetos a Devolución, el descrédito y desprestigio causado a la Fundación Agrocapital a consecuencia de declaraciones sobre supuestas acciones delictivas, la interferencia a las actividades financieras de la Fundación que se tradujo en la reducción de cartera, cierre de agencias, disminución de clientes, dificultades para acceder a financiamientos, descenso en la clasificación de micro financieras de Latinoamérica.

Por su parte, Insumos Bolivia sostuvo que el objeto de la demanda es también objeto de un proceso penal instaurado con anterioridad por el Ministerio Público, Insumos Bolivia y el Ministerio de Transparencia contra Gonzalo Noda Miranda, como Presidente de la Fundación Agrocapital, por la presunta comisión de delitos de corrupción el cual al momento de presentarse la contestación a la demanda contenciosa, se encontraba en fase de audiencia conclusiva, restando solamente la etapa de juicio oral, donde se debatirán todos esos elementos, incluido el tema del Acta de supuesta conciliación de 9 de mayo de 2007, en cuya virtud no corresponde esta vía.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Prueba de cargo y descargo.

Que de la compulsión de los datos procesales como la valoración conjunta de los medios probatorios aportados al proceso por las partes en conflicto, se establecen como probados los siguientes hechos:

I. Que es evidente que el Gobierno de Estados Unidos de Norteamérica proporcionó al Gobierno de Bolivia recursos económicos para promover su desarrollo y mejorar las condiciones de vida de la población en áreas rurales, suscribiendo diversos convenios, como son: a) el Convenio de Donación 511-0543 y de Préstamo AID 511-T-067 de 12 de agosto de 1983, denominado "Proyecto de Desarrollo Regional del Chapare" (fs. 1-69); b) Convenio de Donación AID 511-0617 de 05 de julio de 1991, denominado "Proyecto para el Desarrollo del Departamento de Cochabamba (fs. 70 a 128 vta.), el Acuerdo de Cooperación 511-0617-A-00-1411 de 23 de agosto de 1991, de donación a la "Agricultural Cooperative Development International" (ACDI) o el beneficiario de la suma de \$us. 810.000.- para proporcionar apoyo al Proyecto de Desarrollo Regional/Componente de Recursos de Capital en Bolivia (fs. 142-146).

II. Ahora bien, el citado Convenio de Ayuda, se administró a través de la Secretaría Ejecutiva del Programa PL-480, institución pública con autonomía de gestión, que se constituyó en el enlace principal entre la oficina de USAID Bolivia y el Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo (VIPFE)1.

III. En atención a que la Secretaría Ejecutiva, no pudo continuar con la administración del programa de crédito, USAID y el Ministerio de Agricultura determinaron constituir una institución privada que administre estos recursos, por lo que USAID emite la Carta de Implementación 153 de 18 de diciembre de 1991, autorizando a la SE PL-480 la transferencia preliminar de recursos para permitir que Agrocapital inicie operaciones a partir del 1 de enero de 1992. Como fondo inicial de la Fundación se decide transferir la suma de \$us. 100.000.- conforme a la Carta de Implementación 155 de 23 de diciembre de 1991 y posteriormente mediante Cartas de Implementación 164 y 13, de 30 de marzo de 1992, USAID, aprueba la transferencia final a Agrocapital de los activos, cartera y saldo en efectivo del programa de crédito administrado por la PL-480.

IV. En ese marco, a solicitud de la Secretaría PL-480, United States AID (USAID) Mission to Bolivia, aprobó la transferencia de activos, cartera y saldo en efectivo del Programa de Crédito, bajo el Proyecto de Desarrollo Regional del Chapare (PDRC) a Agrocapital, como ONG que se encargaría de las operaciones del fondo de incentivos y crédito a partir de enero de 1992. En dicha nota que cursa de fs. 148 a 149, se aprobó el presupuesto operativo 1992 de Agrocapital, en la suma de Bs 2.509.120.- del cual, el monto de Bs 2.258.208.- (90%) debía ser desembolsado por la Secretaría PL-480, mientras que la diferencia de Bs 250.912.- debía ser cubierta con los fondos generados del programa de crédito.

V. Que la Fundación Agrocapital, conforme consta en el Testimonio 177 de 2 de diciembre de 1991, fue constituida como una fundación sin fines de lucro y con sujeción a lo dispuesto en los arts. 52 al 71 del Cód. Civ., habiéndose reconocido su personalidad jurídica mediante Resolución Suprema N° 2190300 de 23 de enero de 1992.

En dicho documento, se convino que la Fundación tendría como objeto el otorgamiento de financiamiento reembolsable y no reembolsable a los sectores agrícola, agropecuario y agroindustrial de la República de Bolivia. Los intereses provenientes del otorgamiento de los referidos financiamientos, en todo lo que no sean utilizados para los costos operativos y de funcionamiento de la Fundación, deberán ser nuevamente otorgados con los mismos propósitos (fs. 159).

VI. A partir de la creación y reconocimiento de la personalidad jurídica de la Fundación Agrocapital, esta suscribió varias Cartas de Entendimiento con la Secretaría Ejecutiva del Programa PL-480 Título III, así el 18 de febrero de 1992, la Carta de Entendimiento para Financiar los Gastos de Operación de Agrocapital incurridos en la Administración de los Créditos para el Chapare y Valles Altos, con la que se le transfirió la administración del Programa de Crédito del Proyecto de Desarrollo Regional del Chapare a partir del 2 de enero de 1992 (fs. 204 a 208).

Igualmente, la Carta de Entendimiento suscrita el 3 de abril de 1992, para Transferir la Administración de la Cartera colocada por la Secretaría en la Zona del Chapare y Valles Altos a la Fundación de Agrocapital, firmada con el objeto de establecer las normas, condiciones y procedimientos mediante los cuales la Secretaría Ejecutiva del Programa PL-480, otorga a la Fundación Agracapital un financiamiento para cubrir los costos y operativos del programa (fs. 209 a 212).

También, la Carta de Entendimiento para la Participación de la Fundación Agrocapital en el Programa de Crédito en el Departamento de Cochabamba, suscrita 26 de julio de 1993, para establecer las normas, condiciones y procedimientos para la implementación del Programa de Crédito y Donación en el Departamento de Cochabamba y la Provincia Ichilo del Departamento de Santa Cruz, por la que Agrocapital asumió el rol de institución intermediaria de crédito y donación. En dicho documento, se acordó transferir a la Fundación Agrocapital la suma de Bs 3.888.000.- para la concesión de préstamos y donaciones a los beneficiarios y/o para efectuar otro tipo de gastos autorizados por la Secretaría (fs. 216 a 222). Dicho monto fue ampliado a Bs 6.973.800.- mediante Enmienda N° 1 de 2 de agosto de 1993 (fs. 223), a Bs 10.714.800.- según Enmienda N° 2 de 17 de diciembre de 1993 (fs. 224) y a Bs 16.042.800.- por Enmienda N° 3 de 03 de febrero de 1994 (fs. 225). Posteriormente, con Enmienda N° 4 de 13 de diciembre de 1994, se convino que las recuperaciones parciales o totales de préstamos concedidos con recursos del Programa, tanto de capital como de intereses, serán considerados por Agrocapital como aportes por donaciones, autorizándose a partir de la gestión 1994, la distribución de los intereses cobrados a nivel de prestatario final, en una relación del 50% para cubrir los gastos operativos y otro 50% para la capitalización del programa (fs. 227).

De igual modo la documental de fs. 229 a 255 y de fs. 270 a 328.

Resulta relevante mencionar que la Carta de Entendimiento para el Fortalecimiento Institucional de la Fundación Agrocapital, suscrita el 3 de marzo de 1997, que cursa de fs. 256 a 276, acordó fortalecer a la Fundación para su autosuficiencia; permanecer indefinidamente en el área rural del país como institución especializada en la prestación de servicios financieros rurales y disponer de suficientes recursos financieros para atender la demanda crediticia durante la gestión 1994 (sic).

VII. De fs. 339 a 384, se encuentra el Testimonio 1.680/98 de 16 de septiembre de 1998, "Carta de Entendimiento que suscriben la Secretaría Ejecutiva del P.L.-480 Título III con la Fundación Agrocapital" firmada con el objeto de ratificar la donación a favor de la Fundación del total de los recursos de la Carta de Entendimiento de 26 de julio de 1993 y sus cuatro enmiendas, las recuperaciones de los créditos de la cartera a que hace referencia la Carta de Entendimiento de 03 de abril de 1992 y la Enmienda 1-4.

VIII. De fs. 329 a 333 del expediente, cursan dos nota P.L.-480 D.F. N° 1143/2002 de 10 de mayo de 2002 y VIPFE/DGFE/NEG-02437/2002 de 31 de mayo de 2002, con referencia: "Patrimonialización Fundación Agrocapital", en las que se consideró procedente considerar a las donaciones recibidas por la Fundación de la Secretaría Ejecutiva del Programa PL-480 como parte de su patrimonio, por haber considerado que dicho criterio es compatible con los términos establecidos en los Convenios Bilaterales suscritos entre los Gobiernos de Bolivia y Estados Unidos de Norteamérica, las Cartas de Implementación emitidas con cargo a dichos convenios y las Cartas de Entendimiento suscritas entre la Secretaría Ejecutiva y la Fundación Agrocapital.

La nota P.L.-480 D.F. N° 1402/2002 de 7 de junio de 2002, suscrita por los ejecutivos de la Secretaría Ejecutiva y dirigida al Presidente de la Fundación Agrocapital, con la que se le comunicó la consolidación de las donaciones efectuadas a la Fundación (fs. 332 a 333).

IX. Con nota PL-480 D.F. N° 157/2003, suscrita por el Secretario Ejecutivo y el Gerente Financiero de la Secretaría Ejecutiva del PL-480, emitida en respuesta a la nota VIPFE/DGFE/NEG-00090/2003 de 14 de enero, con referencia "Trámite N° T-65307 Objeción a Participación de Agrocapital en buró de información crediticia, con la que comunicó al Director General de Financiamiento Externo del Ministerio de Hacienda, que se había considerado favorablemente la posibilidad de consolidar las donaciones recibidas por la Fundación y que se debía concretar oficialmente dicha autorización (fs. 334).

X. También cursa de fs. 337 a 338, la nota VIPFE/DGFE/NEG-01043/2004, suscrita el 26 de marzo de 2004 por el Viceministro de Inversión Pública y Financiamiento Externo del Ministerio de Hacienda y dirigida al Superintendente de Bancos y Entidades Financieras, comunicándole el mismo aspecto y señalando que se había cumplido con los requisitos de la patrimonialización.

XI. La nota PL-480 S.E. 077/2007 de 23 de febrero de 2007, con referencia "Informe de Auditoría 035/2006 Fundación Agrocapital", hizo conocer al Presidente Ejecutivo de la Fundación Agrocapital, que se había instruido el inicio de acciones para la recuperación de los recursos objeto de patrimonialización (fs. 323).

XII. En la prueba de descargo ofrecida por la entidad demandada, de fs. 835 a 860, cursa el Informe AIP 017/2005, Auditoría Especial Sobre Recursos transferidos por la Secretaría Ejecutiva PL 480 a la Fundación Agrocapital por las gestiones 1991-1995, de 21 de diciembre de 2005, en el que se estableció que los dineros recibidos por Agrocapital, no podían formar parte de su patrimonio por ser una entidad privada y porque son dineros estatales provenientes de donación.

XIII. Ante dicha situación, Agrocapital comunicó a la Secretaría Ejecutiva su disposición de efectuar las devoluciones que podrían corresponder; decisión que dio lugar a las auditorías antes señaladas y suscribiéndose el 09 de mayo de 2007 el Acta de Conciliación "Composición de los Recursos Transferidos por la Secretaría Ejecutiva Sujetos a Devolución", por los representantes de la PL-480 y Agrocapital, en la que se estableció como suma a devolver un importe de \$us. 1.000.000.- y de Bs 20.504.778.55.

XIV. Con nota MPD N° 0401/2007 de 3 de mayo de 2007, el Ministro de Planificación y Desarrollo instruyó a la Directora General Ejecutiva de la Secretaría Ejecutiva PL-480, que en referencia al señalado informe de auditoría efectuado por el Ministerio de Hacienda y a la nota ACPECA 070039 con la que la Fundación, manifestó su disposición para gestionar la devolución de los montos recibidos, instruyó que dicha Secretaría Ejecutiva asumiera la negociación de la devolución de dichos recursos (fs. 751).

XV. Mediante Carta 257/2007 de 10 de mayo de 2007, la Secretaría Ejecutiva PL-480 remitió a la Fundación Agrocapital, el Acta de Conciliación de 9 de mayo de 2007 cursante a fs. 753, más tres cuadros de respaldo sobre recursos sujetos a devolución, señalando que el contenido del acta refleja el resultado de un análisis comparativo de montos desembolsados desde la gestión 1992 hasta el año 1998 (cuadro 1), montos descartados por gastos de operación, cancelaciones y transferencias efectuadas por la Fundación (cuadro 2) y un tercer cuadro, que refleja el resumen de los montos a ser devueltos en términos de bolivianos y dólares americanos. En la nota en revisión, se dejó constancia de que dicha Secretaría, coordinaría con FONDESIF, la convalidación de esa conciliación y que se comunicarían las futuras acciones a seguir (fs. 752 a 756).

XVI. Agrocapital, mediante nota OCPECA 070057 de 11 de mayo de 2007, manifestó su conformidad, propuso un cronograma de pago y solicitó un decreto o resolución ministerial, según corresponda, que establezca claramente que después de la devolución efectuada, no quedaría nada pendiente entre el Estado y la Fundación (fs. 757 a 758).

XVII. La indicada acta de conciliación señala que los personeros designados por la Secretaría Ejecutiva PL-480 y el representante de Agrocapital, se reunieron para determinar la cifra que la Fundación debería devolver a la indicada entidad y al finalizar el acto realizado el 9 de mayo de 2007, manifestaron su conformidad con las cifras conciliadas porque contaban con respaldo documentario.

XVIII. Por D.S. N° 29727 de 01 de octubre de 2008, se modificó la denominación y funciones de la Secretaría Ejecutiva PL-480, por "Insumos Bolivia", la misma que observó y cuestionó todo lo actuado en el proceso de conciliación e interpuso acciones penales contra personeros de la ex Secretaría Ejecutiva PL-480, por los delitos de peculado, uso indebido de influencias, incumplimiento de deberes, conducta antieconómica, cuya última actuación corresponde a la Audiencia Conclusiva de 23 de octubre de 2014 (fs.95 Anexo 1 de antecedentes), ordenando la remisión del cuaderno del proceso al Tribunal de Sentencia.

XIX. De fs. 784 a 786, cursa el acta de entrega a insumos bolivia en calidad de pago a cuenta por la Fundación Agrocapital de 13 Certificados de Depósitos a Plazo Fijo del Banco Ganadero S.A., suscrita el 16 de diciembre de 2011, en la que Agrocapital e Insumos Bolivia dejaron constancia de la recepción de los indicados documentos, por un total de \$us. 1.000.000.- y Bs 10.998.000.- Conforme se lee en la cláusula tercera, punto 3.3, Insumos Bolivia deja expresa constancia que no admite como válida la conciliación realizada entre la Secretaría Ejecutiva y la Fundación Agrocapital en el mes de mayo de 2007.

Establecido lo anterior y en el marco de las pretensiones deducidas en la demanda, se efectúan las siguientes consideraciones:

1. Con relación a la solicitud formulada en la demanda por Agrocapital en sentido de que esta Sala Plena declare que las sumas de "\$us. 1.000.000.- y Bs 20.504.778.55; establecidas en el Acta de Conciliación y en el cuadro "Composición de los recursos transferidos por la Secretaría Ejecutiva sujetos a devolución" de 9 de mayo de 2007 y en el acto administrativo contenido en la carta PL-480 SE 257/2007 de 10 de mayo de 2007, son las únicas obligaciones económicas de la Fundación Agrocapital para con la Secretaría Ejecutiva PL-480, actual Insumos Bolivia; con base en el análisis de la prueba relacionada precedentemente, se concluye lo siguiente:

Es evidente que el 9 de mayo de 2009, se suscribió el Acta de Conciliación de fs. 753, la misma expresa que "...con la presencia de los señores Mauricio Terán, Marcelo A. Urquiza y Adalid Bustillos I, en representación de la Fundación Agrocapital y de la Secretaría Ejecutiva PL-480, se efectuó una reunión con el objeto de determinar la cifra que la Fundación Agrocapital debería devolver a la Secretaría Ejecutiva, luego de la conciliación que se detalla en los cuadros adjuntos" (sic), estableciéndose la suma de \$us. 1.000.000.- y Bs 20.504.778.55; como recursos sujetos a devolución por parte de Agrocapital. El acta de conciliación y tres cuadros de respaldo fueron enviados por la Directora General Ejecutiva PL-480 al Presidente de la Fundación Agrocapital, mediante nota PL-480 SE 257/2007, de 10 de mayo de 2009 (fs 752) que en la última parte expresa: "Esta Secretaría Ejecutiva coordinará con FONDESIF la convalidación de esta conciliación; resultado de lo cual, se le comunicará las futuras acciones a seguir".

Cabe hacer notar que el Fondo de Desarrollo del Sistema Financiero y de Apoyo al Sector Productivo (FONDESIF), es una entidad de derecho público, sin fines de lucro, bajo la tuición del Ministerio de Hacienda, y es una de las entidades autorizadas por el Gobierno Nacional para proveer recursos financieros provenientes del Estado Boliviano o aquellos obtenidos por éste, de entidades financieras internacionales o entidades privadas nacionales y del extranjero, bajo cualquier modalidad o forma de contrato, con destino al otorgamiento de líneas de financiamiento para la concesión de microcrédito y al apoyo institucional integral de entidades financieras que atiendan demandas de microcrédito.

En respuesta a dicha comunicación, Agrocapital, con nota OCPECA070057 de 11 de mayo de 2009, que cursa de fs. 757 a 758, manifestó su conformidad con la conciliación efectuada en el Acta de 8 de mayo de 2007; hizo presente que la consolidación de las donaciones efectuadas a Agrocapital, se efectuó en el marco de lo dispuesto en el D.S. N° 25338 y que la devolución que estaba dispuesta a realizar, se efectuaba en el marco de un reconocimiento al apoyo recibido del Gobierno, preámbulo con el que planteó los siguientes términos para la devolución de los recursos: 1. Convertir los bolivianos a dólares americanos al tipo de cambio vigente en la fecha del pago de la primera cuota, con los que asumiría un pasivo exclusivamente en dólares americanos a ser pagados en bolivianos al tipo de cambio vigente en la fecha de pago. 2. Aplicar 18 cuotas mensuales iguales, cuya primera cuota sería pagada al momento de la suscripción del documento legal entre el Gobierno y la Fundación. 3. Emisión del decreto o resolución ministerial, según corresponda, que establezca claramente que después de la devolución efectuada por la Fundación Agrocapital, no quedaría nada pendiente entre el Estado y la Fundación. Por último, señala que estarán

atentos a la convalidación que iba a realizar la Secretaría Ejecutiva con el FONDESIF y a la comunicación de los pasos a seguir para la devolución de los montos.

Es evidente también, que desde el momento en que se efectuó la conciliación de cuentas hasta la fecha de la demanda en análisis, no existe ningún documento que acredite que dicha convalidación se produjo y es más, de acuerdo al Informe Técnico IN-BOL/GAF/JF N° 50/2014, emitido el 15 de mayo de 2014 y cursante de fs. 875 a 879, no existe dicha constancia e igualmente, se deja constancia de la existencia de observaciones a dicha conciliación por parte de Insumos Bolivia, subrogante de las atribuciones y obligaciones de la Secretaría Ejecutiva PL-480, de manera que la convalidación que debía efectuarse entre dicha Secretaría y el FONDESIF no se realizó, incumpléndose la única condición para su plena validez. Se considera también, que Insumos Bolivia, subrogante de las atribuciones de la Secretaría Ejecutiva PL-480, no aceptó como válida dicha conciliación.

Que es menester mencionar que las condiciones para la convalidación del acta de conciliación fueron aceptadas por la Fundación ahora demandante, sin que formulara ninguna objeción y más bien, dejó expresa constancia de que estaría atenta a la mencionada convalidación que debían realizar la Secretaría Ejecutiva PL-480 (hoy Insumos Bolivia) y el FONDESIF y a la comunicación de los pasos a seguir para la devolución de los montos, acto consentido expresa y libremente por la ahora demandante, que no puede ahora pretender que esta Sala Plena, declare que son las únicas obligaciones económicas de la Fundación Agrocapital con la Secretaría Ejecutiva PL-480, cuando se sometió voluntariamente a un proceso de convalidación; es decir, a una confirmación o revalidación por los representantes del Estado Boliviano.

Se concluye entonces que la pretensión de la Fundación demandante, no puede ser acogida favorablemente, porque no es posible afirmar que lo solicitado en la demanda, se ajusta a la verdad, en razón de no haberse acreditado que los montos contenidos en la indicada acta son definitivos e inamovibles.

2. Respecto a la afirmación de la demandante relativa a que la nota P.L.480 S.E. 257/2007 de 10 de mayo de 2007 con la que la Secretaría Ejecutiva PL-480 le remitió a la Fundación Agrocapital, el Acta de Conciliación de 9 de mayo de 2007 cursante a fs. 753, más tres cuadros de respaldo sobre recursos sujetos a devolución, constituye una resolución administrativa que tiene la calidad de firme y cuya ejecución no puede ser suspendida conforme a la previsión del art. 32 de la Ley de Procedimiento Administrativo, se tiene que dicha norma señala que los actos de la Administración Pública se presumen válidos y producen efectos desde su notificación o publicación; sin embargo, dicha previsión legal permite suspender la eficacia del acto, cuando así lo señale su contenido, en autos, la señalada nota dejó expresa constancia de que la vigencia de la indicada Acta, estaba condicionada a la aprobación de los montos establecidos entre la Secretaría General del entonces denominado PL-480 y la Fundación Agrocapital y que se comunicarían las futuras acciones a seguir (fs. 752 a 756), de modo que no es evidente lo afirmado, al existir una condición suspensiva que al no haberse producido, conforme a lo argumentado en el punto 1, no produjo firmeza en dicho acto.

3. En cuanto al argumento expresado en la demanda, en sentido de que esta Sala Plena debe declarar que Agrocapital cumplió con el pago total de los montos establecidos en el Acta y en los cuadros que le corresponden, el razonamiento anterior justifica que tampoco dicha pretensión sea aceptable, en razón de que la tantas veces citada Acta de Conciliación de 9 de mayo de 2007 y los montos expresados en sus Cuadros de Respaldo, no fueron convalidados por la Secretaría Ejecutiva PL-480 – hoy Insumos Bolivia – y el FONDESIF, de manera que el pago efectuado en 13 depósitos bancarios, deberá ser considerado como pago a cuenta conforme al Acta de Recepción de Pagos de 16 de diciembre de 2007, cursante de fs. 784 a 786.

4. Con relación a la solicitud que se declare que todos los actos jurídicos y determinaciones de la Secretaría Ejecutiva PL-480 para la constitución de la Fundación Agrocapital y los contratos denominados “Cartas de Entendimiento” con más sus adendas se han ajustado a las normas legales vigentes en ese entonces, se han cumplido, se han liquidado y no se ha incurrido en ningún acto ilegal; cabe señalar que un acto se considera legal y vigente hasta que la autoridad jurisdiccional no declare lo contrario.

5) Finalmente, en lo que respecta a la pretensión de condena al pago de daños y perjuicios que hubieran sido ocasionados a la Fundación Agrocapital por la entidad demandada, con base en su resistencia y negativa a cumplir el acta de conciliación y el cuadro “composición de los recursos transferidos por la Secretaría Ejecutiva Sujetos a Devolución, así como el descrédito y desprestigio causado a la Fundación Agrocapital a consecuencia de declaraciones sobre supuestas acciones delictivas, la interferencia a las actividades financieras de la Fundación que se tradujo en la reducción de cartera, cierre de agencias, disminución de clientes, dificultades para acceder a financiamientos, descenso en la clasificación de micro financieras de Latinoamérica, se concluye que al no haber probado la demandante sus pretensiones, no existe un incumplimiento que le hubiera causado lesión atribuible a la responsabilidad de Insumos Bolivia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia de la Nación, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y art. 775 y ss., del CPC, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa de fs. 701 a 709.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.



Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



37

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 13 a 17, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Franz Pedro Rozich Bravo, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0094/2010 de 12 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Juan Carlos Maita Michel; la contestación de fs. 41 a 44 vta., la notificación mediante provisión citatoria a la tercera interesada practicada el 17 de octubre de 2016 cursante a fs. 106; demás antecedentes procesales así como la emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz en uso de sus facultades procedió al control de las obligaciones tributarias de la contribuyente Daysi Susana Castellón de De la Quintana, a cuyo efecto libró orden de verificación N° 0008OVIO171 "Operativo Específico Debito IVA y su efecto en el IT Tarjetas de Crédito", comprobando que no se determinó correctamente el IVA e IT por los períodos fiscales marzo, abril, mayo, julio, agosto, octubre, noviembre y diciembre de 2005. Como resultado de dicha verificación, el 7 de abril de 2009, se emitió la Vista de Cargo Cite: SIN/GDLP/DF/SVI/C/149/2009 que le concedió el plazo de treinta días empero, como la contribuyente no canceló la liquidación practicada ni ofreció pruebas que desvirtúen el reparo determinado, se pronunció la R.D. N° 0290/2009 que fijó la deuda tributaria en Bs 24.670.- (Bs 15.189.- por omisión de pago y Bs 2.294.- multa por incumplimiento a deberes formales); decisión que según el recurrente fue notificada personalmente a la contribuyente el 30 de septiembre de ese año.

Interpuesto por la contribuyente recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/0003/2010 de 6 de enero y, ésta a su vez fue impugnada a través de recurso Jerárquico planteado por la Administración Tributaria que fue resuelta mediante Resolución AGIT-RJ/0094/2010 de 12 de marzo -hoy cuestionada a través del presente recurso.

Reclama que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0094/2010 de 12 de marzo, causa agravios al Estado debido a que confirmó la Resolución ARIT-LPZ/RA 0003/2010 de 6 de enero, que anuló obrados hasta la notificación con la Vista de Cargo Cite: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/149/2009, ocasionando un serio perjuicio a la administración tributaria y a la economía del Estado.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El fundamento de la citada resolución jerárquica versa sobre una supuesta nulidad de la notificación por edictos de la vista de cargo que según ella habría violado el derecho a la defensa de la contribuyente en razón a que no se habría observado el procedimiento previsto para las notificaciones por cédula contenido en el art. 85 de la L. N° 2492 del Cód. Trib. Boliviano. Sin embargo, dicha afirmación es errónea porque procedieron a la notificación de la Vista de Cargo Cite: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/149/2009 mediante edictos en razón a lo siguiente:

a) La funcionaria de la administración tributaria se constituyó el 4 de mayo de ese año, en el domicilio tributario señalado por la contribuyente, ubicado en calle Sagarnaga N° 177, Edif. Gala Centro, Piso 1, Depto. 2ª, zona Central [de la ciudad de La Paz], pero no fue encontrada, constatando a momento de dejar el aviso, que en la mencionada dirección desarrollaba las actividades de turismo la contribuyente Garnica Moncada Rosse Mary con NIT 4322554011 que inscribió dicha dirección en el registro de contribuyentes del SIN además de manifestar que ocupaba dicho inmueble hace más de tres semanas aproximadamente y que desconocía el domicilio actual de la contribuyente; es decir, "...ya no era mas el domicilio tributario de Daysi Susana Castellón de De la Quintana ya que el mismo era ocupado por otra persona".

b) El mismo día la referida funcionaria se dirigió al domicilio particular de la contribuyente ubicada en calle Ocabaya N° 123, zona Villa Fátima para notificar con la Vista de Cargo empero, los actuales ocupantes manifestaron que no conocían a la contribuyente. Es decir, la contribuyente no residía o vivía en la referida dirección.

c) Al no poder notificar en forma personal a la contribuyente con la vista de cargo no se pudo practicar la notificación mediante cédula en razón a que el domicilio tributario fijado y el particular era ocupado por otras personas que desconocían el paradero de la contribuyente.

d) El 5 de mayo de 2009, la funcionaria de la administración tributaria representó y fundamentó la imposibilidad de notificación de la vista de cargo a la contribuyente por los motivos expuestos sugiriendo la notificación mediante edictos. De conformidad al art. 86 de la L. N° 2492 se notificó a la contribuyente con la Vista de Cargo Cite: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/149/2009 mediante edictos el 21 y 25 de mayo 2009.

En base a lo expuesto, sostiene que el domicilio tributario señalado por la contribuyente dejó de tener esa calidad porque cuando practicaron la notificación estaba ocupada por otra persona y si bien el mencionado domicilio existe de forma física y material no menos cierto es que dicho domicilio es inexistente como domicilio tributario porque no es ocupado ni desarrolla sus actividades la contribuyente, situación similar ocurre con el domicilio personal del sujeto pasivo. Asimismo, afirma que la contribuyente tenía pleno conocimiento del proceso de determinación de las obligaciones tributarias del IVA e IT por los periodos antes expuestos porque fue notificada personalmente con la orden de verificación N° 0008OVI0171 y que "...la contribuyente en su memorial de recurso de alzada manifiesta que por motivos personales se tuvo que ausentar del país...". Añade que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0094/2010 afirmó que se causó indefensión porque la notificación de la vista de cargo no fue realizada en el domicilio señalado por la contribuyente sin embargo no tuvo presente que el sujeto pasivo ya no desarrollaba más sus actividades en su domicilio tributario fijado. Al tener un paradero desconocido se notificó conforme al art. 86 de la L. N° 2492.

Sin perjuicio de lo expuesto -añade- la Autoridad General de Impugnación Tributaria no consideró el art. 65 de la L. N° 2492 concordante con el art. 4-g) de la L. N° 2341 respecto a la presunción de legitimidad y el art. 28-b) de la L. N° 1178.

### I.3. Petitorio.

Pide se admita la demanda, se disponga la notificación correspondiente a la autoridad demandada para que se dicte resolución declarando probada la demanda y en consecuencia, revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0094/2010 de 12 de marzo emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y, se declare firme y subsistente la R.D. N° 0290/2009 de 17 de julio, pronunciada en contra de la contribuyente Daysi Susana Castellón de de la Quintana.

### II. De la contestación a la demanda.

Corrida en traslado la demanda, se apersonó Juan Carlos Maita Michel en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por memorial cursante de fs. 41 a 44 vta., contestó en forma negativa y, luego de mostrar en forma sucinta los antecedentes del caso particular, puntualizó: 1) Con relación a la Vista de Cargo Cite: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/149/2009 de 7 de abril, el acta de verificación de domicilio muestra que la dirección de la contribuyente, ubicada en calle Sagarnaga N° 177, zona Central, Edif. Gala, Piso 1, Depto. 2-A, fue encontrada correspondiendo que los actos administrativos sean notificados en esa dirección porque no se evidencia cambio conforme dispone el art. 70-3 de la L. N° 2492 del CTB; 2) La Administración Tributaria al tener conocimiento del domicilio fiscal de la contribuyente a pesar de que en ese lugar se encuentra desarrollando actividades otra empresa debió proceder a la notificación mediante cédula conforme dispone el art. 85 de la mencionada Ley con la validez legal que le otorga el art. 70-3 del mismo cuerpo legal y no intentar notificar en el domicilio particular de la contribuyente ubicada en calle Ocabaya N° 123, zona Villa Fátima para posteriormente disponer la notificación por edicto; y, 3) La notificación por edicto procede cuando se desconoce el domicilio o cuanto intentada la notificación en las otras formas previstas en el Código ésta no hubiera podido realizarse, situación que no ocurrió en el caso presente en razón a que se tuvo conocimiento del domicilio fiscal del sujeto pasivo, consiguientemente la notificación por edicto de la Vista de Cargo carece de validez dado que la finalidad de la notificación es dar a conocer al contribuyente los actos de la administración tributaria. Daysi Susana Castellón Céspedes no conoció la Vista de Cargo Cite: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/149/2009 ocasionando que el término para presentar los descargos haya transcurrido sin que la contribuyente haga uso de su derecho a la defensa.

### II.1. Petitorio.

En base a lo expuesto, pide se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa planteada.

Corrida en traslado la respuesta, la Gerencia Distrital La Paz del SIN por memorial cursante de fs. 49 a 50, haciendo uso de la réplica añadió lo siguiente: i) El domicilio tributario o fiscal es donde el contribuyente desarrolla sus actividades comerciales o financieras y, a los efectos tributarios, se considera como domicilio la residencia habitual o la vivienda permanente; y, ii) Al notificar con la vista de cargo mediante cédula en un domicilio fiscal que ha perdido tal condición porque es de otro contribuyente hubiera lesionado el derecho a la defensa del sujeto pasivo.

Juan Carlos Maita Michel en representación de la Gerencia Distrital La Paz del SIN, mediante escrito cursante de fs. 54 a 55 vta., efectuó réplica reiterando los argumentos de su respuesta indicando que no amerita emitir un mayor pronunciamiento sobre el memorial de réplica presentado por el demandante.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

a) Cursa orden de verificación 0008OVI0171 de 17 de febrero de 2009, emitida por el SIN, de la contribuyente Daysi Susana Castellón Céspedes correspondiente al IT de la gestión 2005 de los periodos: marzo, abril, mayo, julio, agosto, octubre, noviembre y diciembre; y, débito fiscal IVA del mismo año y de similar periodo (fs. 3 del anexo 4). La citada orden fue notificada en forma personal al sujeto de la obligación tributaria el 19 de febrero de ese año en presencia de testigo de actuación (fs. 3 del anexo 4).

b) Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/149/2009 de 7 de abril, que entre otros presenta liquidación de la deuda tributaria más la sanción preliminar por la conducta en la suma de Bs 39.797.- que fue determinada a la fecha de vencimiento (fs. 35 a 37 del anexo 4).

c) Acta de verificación de domicilio de 4 de mayo de 2009 realizada por Mariela Luz Peredo Murillo, Fiscalizadora del Depto. de Fiscalización del SIN La Paz, que señala que si encontró el domicilio de la contribuyente Daysi Susana Castellón Céspedes ubicado en calle Sagarnaga N° 177, edif. Gala Centro, Piso 1, Depto. 2-A, zona Central pero, la empresa de turismo de la contribuyente Rosse Mary Garnica Moncada con NIT 4322554011 es la que desempeña funciones en dicha dirección, constituyéndose en esa misma fecha al domicilio particular de la contribuyente ubicado en calle Ocobaya N° 123 de la zona Villa Fátima sin poder ser encontrada (fs. 38 y vuelta del anexo 4).

d) Representación de 5 de mayo de 2009, que ocasionó la dictación del Auto de 5 de ese mismo mes y año que ordenó notificar a Daysi Susana Castellón Céspedes con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/149/2009 de 07 de abril mediante edicto conforme al art. 86 del CTB (fs. 39 del anexo 4); arriándose las publicaciones de prensa realizadas el 21 y 25 de mayo de ese año (fs. 40 a 41 del citado anexo).

e) Transcurrido el plazo sin haberse presentado pruebas de descargo, se dictó R.D. N° 290/2009 de 17 de julio, que entre otros, resolvió determinar la obligación tributaria y sancionar con una multa igual al 100% del tributo omitido a la fecha de vencimiento, castigando el incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución del proceso de fiscalización, verificación, control e investigación (fs. 60 a 64 de obrados del anexo 4); determinación que es notificada en forma personal al sujeto pasivo de la obligación el 30 de septiembre de 2009 (fs. 65 del anexo 4) y es impugnada por ella el 20 de octubre de 2009, mediante recurso de alzada (fs. 8 a 15 del anexo 5).

f) Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0003/2010 de 6 de enero, que anuló obrados hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/149/2009, instruyendo a la Gerencia Distrital La Paz del SIN la notificación a la contribuyente Daysi Susana Castellón de De la Quintana con el citado acto administrativo en su residencia habitual o vivienda permanente ubicado en calle Ocobaya N° 123, zona Villa Fátima y otorgar el plazo de treinta días para la presentación de los descargos en aplicación de los arts. 83 y 98 de la L. N° 2492 (fs. 47 a 51 del anexo 5). Dicha decisión fue impugnada por la Gerencia Distrital La Paz del SIN el 21 de enero de 2010 mediante recurso jerárquico (fs. 55 a 57 del anexo 5).

g) Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0094/2010 de 12 de marzo, que confirmó la Resolución ARIT-LPZ/RA 0003/2010 de 6 de enero, "...hasta que la Administración Tributaria notifique nuevamente la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/149/2009, en el domicilio fiscal declarado por la contribuyente, en cumplimiento del art. 70-3 de la L. N° 2492 (CTB)" (sic) (fs. 84 a 92 del anexo 5).

#### IV. Identificación del problema jurídico planteado.

En base a lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en lo siguiente: se denuncia que la decisión de anular obrados contenida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0094/2010 de 12 de marzo, es equivocada por cuanto la contribuyente tenía conocimiento de las actuaciones realizadas por la administración tributaria y el domicilio tributario está en la residencia habitual o la vivienda permanente de la contribuyente.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

##### V.1. Respecto a la determinación del domicilio tributario.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, se constata que una vez emitida la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/149/2009 de 07 de abril, funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales La Paz comprobaron la existencia del domicilio tributario fijado por la contribuyente Daysi Susana Castellón Céspedes ubicado en calle Sagarnaga N° 177, edif. Gala Centro, Piso 1, Depto. 2-A, zona Central conforme muestra el acta de verificación de domicilio de 4 de mayo de 2009 no constando en obrados de que se hubiese operado el cambio de domicilio tributario; consecuentemente, no correspondía al SIN La Paz buscar a la contribuyente en su domicilio particular o en la residencia habitual o permanente puesto que el art. 70-3 del CTB establece como obligación tributaria del sujeto pasivo: "Fijar domicilio y comunicar su cambio, caso contrario el domicilio fijado se considerará subsistente, siendo válidas las notificaciones practicadas en el mismo".

El diccionario de la lengua española (1992:682) señala que fijar implica: "Hacer fija o estable una cosa" y, fijo, ja está referido a: "2. Adj. Firme, asegurado. //3. Permanentemente establecido sobre reglas determinadas, y no expuesto a movimiento o alteración", denotando así que la contribuyente una vez que dio a conocer el domicilio tributario al servicio de impuestos nacionales lo realizó con la intención de que la dirección proporcionada a la administración tributaria sea estable a los efectos tributarios. En ese contexto, en el caso presente, una vez constatado la existencia del domicilio tributario de la contribuyente Daysi Susana Castellón Céspedes ubicado en calle Sagarnaga N° 177, edif. Gala Centro, Piso 1, Depto. 2-A, zona Central se debió dar cumplimiento a la previsión del art. 85 del CTB referido a la notificación mediante cédula a la contribuyente en el domicilio tributario fijado por ella, que es válida por disposición del art. 70-3 del cuerpo legal antes referido y no proceder a su notificación mediante edicto por cuanto se comprobó la existencia del domicilio fijado por la contribuyente; de permitirse la notificación en el domicilio particular de la contribuyente como pretende el demandante, a sabiendas de la existencia del domicilio tributario, se alteraría la obligación tributaria impuesta al sujeto pasivo contenida en el art. 70-3 del CTB que señala: "Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: 3. Fijar domicilio y comunicar su cambio, caso contrario el domicilio fijado se considerará subsistente, siendo válidas las notificaciones practicadas en el mismo"; este aspecto fue correctamente tomado en cuenta en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0094/2010 de 12 de marzo, únicamente en lo referido a la determinación del domicilio tributario.

En efecto, este Tribunal no comparte el criterio expuesto de que en el presente caso no existe el domicilio tributario de la contribuyente Daysi Susana Castellón Céspedes porque está ocupado por otra persona, por cuanto los antecedentes presentados muestran que el domicilio tributario fijado por la contribuyente fue encontrado -Calle Sagarnaga N° 177, edif. Gala Centro, Piso 1, Depto. 2-A, zona Central- y, ésta no se pierde de hecho por estar otra persona en dicho lugar. De ahí que el art. 70-3 del Cód. Trib. Boliviano ya citado establezca la subsistencia del domicilio mientras no opere su cambio e imponga la carga al sujeto pasivo de la obligación tributaria de comunicar a la administración tributaria

su modificación o actualización. Asimismo, en cuanto al argumento expuesto de que se considera como domicilio la residencia habitual o la vivienda permanente, dicha postura es contraria a lo dispuesto por el art. 37 y 38 del Cód. Trib. Boliviano que define al domicilio tributario y sus efectos, teniéndose como domicilio tributario la residencia habitual o la vivienda permanente únicamente cuando no se fija domicilio o teniéndolo señalado, éste fuera inexistente, supuesto último que no ocurrió en el presente caso por haberse dado con el domicilio de la contribuyente conforme se explicó precedentemente.

#### V.2. Sobre el estado de indefensión de la contribuyente.

La autoridad demandada sustenta también la decisión de anulación en función al estado de indefensión que se le habría causado a la contribuyente; sin embargo, los antecedentes expuestos ut supra no evidencian dicho extremo, puesto que ella fue notificada personalmente con la orden de verificación 0008OVI0171 (fs. 3 del anexo 4), abriéndose en correspondencia la obligación del contribuyente de facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización e investigación que realiza la administración tributaria conforme prevé el art. 70-6 del Cód. Trib. Boliviano. En efecto, la citada obligación de hacer impuesta al contribuyente no sólo se traduce en esperar en el domicilio tributario los resultados emergentes de la verificación realizada por la administración tributaria sino que se extiende para el sujeto pasivo a presentarse en las oficinas de dicha administración para enervar la existencia del adeudo tributario o en su caso hacer conocer posibles errores (obligación de informar) que existieran durante la orden de verificación iniciada por la administración tributaria a fin de desvirtuar la inexistencia de la obligación, ello en virtud a la finalidad impuesta al sujeto pasivo de la obligación tributaria por el art. 70-6 del Cód. Trib. Boliviano (obligaciones de hacer).

En ese contexto, en el caso presente, existe constancia irrefutable de la notificación personal a la contribuyente Daysi Susana Castellón Céspedes con la orden de verificación 0008OVI0171 de 17 de febrero de 2009, en razón a que estampó su firma en la diligencia practicada el 19 de febrero de ese año en presencia de testigo de actuación (fs. 3 del anexo 4), que incluso es anterior a la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/149/2009 de 7 de abril y, si bien reconoce: "...cuando comenzó el proceso de fiscalización mi persona tuvo que ausentarse del país por una enfermedad de mi señora madre, y ante esta situación que es demostrable, mi persona se vio privada de poder presentar la documentación requerida, posteriormente a mi retorno mi persona estuvo atendiendo el deteriorado estado de salud de mi señora madre hasta el día de su fallecimiento..." (sic) (fs. 8 a 15 del anexo 5) no menos cierto es que ella ya tenía conocimiento del proceso de verificación iniciado por la administración tributaria; por ende, la ausencia voluntaria de la contribuyente no puede constituir en un fundamento para luego anular obrados debido a que nadie puede alegar su propia torpeza (*Nemo auditor propriam turpitudinem allegans*).

De la misma manera se observa que también se notificó personalmente a la contribuyente Daysi Susana Castellón Céspedes con la R.D. N° 290/2009 de 17 de julio (fs. 6 del anexo 4), teniendo aún la posibilidad de presentar prueba en fase de impugnación conforme disponen los arts. 215-II y 81 in fine del Cód. Trib. Boliviano, empero, no ocurrió de esa manera demostrándose así que hubo el desinterés de parte de la contribuyente en hacer uso de su derecho a presentar prueba en fase de impugnación a pesar de gozar con esa posibilidad que está reconocida por los arts. 76 al 82 del Cód. Trib. Boliviano en relación al art. 26 del D.S. N° 27350 de 2 de febrero de 2004 –Reglamento Específico para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico, aplicables ante la Superintendencia –ahora Autoridad General de Impugnación- Tributaria que prevé: "I. podrá hacerse uso de todos los medios de prueba admitidos en Derecho, con excepción de la prueba confesoria de autoridad y funcionarios del ente público recurrido; II. Son aplicables en los Recursos Administrativos todas las disposiciones establecidas en los arts. 76 al 82 del Cód. Trib. Boliviano" (el resaltado nos corresponde).

Por lo expuesto, no se advierte que hubiera existido estado de indefensión a la contribuyente sino más bien se advierte que fue el descuido y desinterés de ella la que ocasionó no hacer uso de su derecho a presentar prueba en etapa recursiva conforme se explicó precedentemente, siendo plenamente aplicable la denegatoria de la protección solicitada en virtud a que nadie puede alegar su propia torpeza para fundar la anulación de obrados como se explicó ut supra; es decir, este Tribunal no encuentra que se hubiese cumplido con el presupuesto del estado de indefensión que autoriza disponer la extrema medida de la anulación de obrados hasta el vicio más antiguo.

#### VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, este Tribunal llega al convencimiento de que no correspondía que la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0094/2010 de 12 de marzo, determinar la anulación de obrados, por cuanto no tomó en cuenta que fue la propia contribuyente la que ocasionó su estado de indefensión no pudiendo este Tribunal brindar la protección pedida aquella persona que teniendo la posibilidad de defenderse, por un acto voluntario, decide no hacerlo (*Nemo auditor propriam turpitudinem allegans*); acto consciente de la contribuyente que -en el presente caso- se materializa en ausentarse del domicilio tributario a sabiendas del inicio de la Orden de Verificación 0008OVI0171 de 17 de febrero de 2009, que como se mostró ut supra fue notificado personalmente el 19 de febrero de ese año en presencia de testigo de actuación (fs. 3 del anexo 4) y, luego en no hacer uso de su derecho a presentar pruebas en fase de impugnación en sede administrativa a pesar de haber tenido dicha posibilidad que le hubiesen permitido enervar los cargos presentados por la administración tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 13 a 17, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Franz Pedro Rozich Bravo y, en su mérito, REVOCA la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0094/2010 de 12 de marzo, por los motivos expuestos en el presente fallo judicial.

Por los efectos de la presente determinación, se mantiene firme y subsistente la R.D. N° 0290/2009 de 17 de julio, pronunciada contra la contribuyente Daysi Susana Castellón de De la Quintana.

No suscriben la Magistrada Rita Susana Nava Durán, el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



38

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Enrique Martín Trujillo Velásquez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 41 a 47, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 985/2013 de 9 de julio, emitida por la AGIT, el decreto de admisión de fs. 53, la contestación a la demanda de fs. 76 a 78 vta., le réplica de fs. 83 a 85 vta., la dúplica a fs. 112 y vta., la intervención del tercero interesado de fs. 102 a 108, los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que Enrique Martín Trujillo Velásquez, en representación de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, se apersona interponiendo demanda contencioso administrativa, fundamentando su acción en los siguientes argumentos:

Relata que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 985/2013 de 9 de julio, realizó una interpretación ambivalente de la normativa tributaria, resolviendo Anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0139/2013 de 22 de marzo, dentro del recurso de alzada interpuesto por la Empresa Constructora Génesis contra la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la R.D. N° 17-00344-12 de 20 de noviembre de 2012, a efecto de que la Administración Tributaria emita una nueva resolución determinativa que valore las pruebas presentadas por el contribuyente, con una motivación que respalde su decisión de aceptar o rechazar dichas pruebas, dando cumplimiento a lo dispuesto por el art. 99-II de la L. N° 2492.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de hechos, fundamenta su demanda, señalando que:

1.- Se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación N° 0012OVE01593 otorgándole un plazo para que presente su documentación, habiéndose apersonado a la Administración Tributaria el 1 de agosto de 2012 a objeto de presentar lo requerido conforme el Acta de Recepción de Documentación de la misma fecha.

Al respecto, la autoridad demandada en la resolución impugnada menciona que la vista de cargo incurre en falta de valoración de los descargos, ya que no detalla los documentos presentados por el sujeto pasivo, lo que no resulta evidente ya que en las páginas 1, 2, 3 y 4 de la Vista de Cargo N° 0012-821-0012OVE1593-0224/2012, se detalla y refleja el análisis efectuado a la documentación presentada por el contribuyente, evidenciándose que dicha vista de cargo contiene todos los requisitos esenciales exigidos para su validez, conforme los arts. 96-I de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310, habiendo la Administración Tributaria actuado con equidad al observar que la documentación presentada por el contribuyente notas fiscales N° 5276, 5284, 5292, 5288, 5260 y 5268, ya que incumplen con el tercer requisito referido a que la transacción comercial se hay realizado efectivamente, siendo correcta la determinación de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), en sentido de que "de la documentación analizada en los párrafos precedentes no es posible determinar contablemente, la efectiva realización de las operaciones...", aspecto que pide sea analizado y confirmado, revocando lo resuelto por la AGIT, toda vez que la Administración Tributaria demostró que hubo valoración idónea a los descargos del contribuyente, por lo que no existió vulneración al debido proceso, al no haber el sujeto pasivo demostrado fehacientemente su respaldo, apropiándose de crédito fiscal que no le corresponde, como se reflejó en la Vista de Cargo, haciendo conocer los resultados al contribuyente para que asuma defensa, habiendo sido respetados todos sus derechos.

2.- Añade que, la AGIT realizó una errada interpretación del art. 96 de la L. N° 2492, ya que no existe tal anulabilidad del acto administrativo siendo que la Resolución Determinativa contempla todos los requisitos exigidos de acuerdo a lo establecido en el art. 99.II de la misma Ley, por lo que se puede constatar que la Administración Tributaria efectuó la valoración de los documentos presentados, sin que el contribuyente aporte con más documentación idónea que sirva para desvirtuar las observaciones establecidas en la Vista de Cargo que terminó con la emisión de la resolución determinativa, la cual en sus páginas 2, 3, 4, 5, 6 y 7, contiene la valoración y fundamentación de los descargos del sujeto pasivo, estableciendo claramente los parámetros para la determinación de la deuda tributaria, reiterando que la documentación presentada por el contribuyente no fue suficiente para desvirtuar las observaciones establecidas mediante vista de cargo, por lo que tampoco pudo demostrar la efectiva realización de la transacción económica, ya que el contribuyente sólo presentó como medio de pago un recibo de egreso con el pago efectivo y no demostró con exactitud que la transacción se hubiese efectivizado, incumpliendo lo establecido en los arts. 70.4 de L. N° 2492 y 36, 37 y 40 del Cód. Com.

### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando que en virtud a los argumentos debidamente detallados, se dicte resolución confirmando en todas sus partes la R.A. N° 139/2013 de 22 de marzo; consiguientemente, se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00344-12.

### II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda y corrida en traslado, se apersona Daney David Valdivia Coria, en su condición de Director General Ejecutivo a.i. de la AGIT, señalando que:

Respecto a la valoración de descargos y consecuente nulidad de la vista de cargo, se evidenció que al inicio del proceso, el contribuyente presentó la documentación que le fue solicitada mediante requerimiento, además de otros documentos (certificación del proveedor, planilla de liquidación de equipos, contratos de alquiler), prueba ratificada en su memorial de descargos, por lo que cumplen con los requisitos de pertinencia y oportunidad establecidos en el art. 81 de la L. N° 2492, pruebas que a su juicio demuestran la realización de la transacción, las cuales que si bien fueron detalladas por la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa, no fueron valoradas ni se emitió pronunciamiento alguno al respecto, pruebas que en previsión del art. 68-7 de la L. N° 2492, debieron tenerse en cuenta a tiempo de emitir pronunciamiento respecto a la realización de la transacción.

Añade que, la Administración Tributaria debió establecer de manera fundada la aceptación o rechazo de dichos respaldos, aspecto que fue omitido en la fundamentación de la Resolución Determinativa, aspecto que también fue reclamado por el sujeto pasivo tanto en su memorial de descargos a la vista de cargo como en su recurso de alzada, al señalar que no existe valoración de la documentación detallada precedentemente, hecho que vulnera el debido proceso, por lo que al constatar que la R.D. N° 17-00344-12, no contiene la debida fundamentación de hecho y de derecho, incumple lo establecido en el art. 99 de la L. N° 2492, por lo que dicho acto se encuentra viciado de nulidad por la infracción de una norma establecida en la ley y concurrir los presupuestos previstos en el art. 36-II de la L. N° 2341, aplicable a supletoriamente en materia tributaria por mandato de los arts. 74 de la L. N° 2492 y 201 de la L. N° 3092; es decir, actos administrativos que carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados.

### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

### III. Argumentos de la Réplica.

La parte actora hizo uso de su derecho a réplica, señalando que, la respuesta a la demanda no tiene argumentos para rebatir sus argumentos pretendiendo confundir a este Tribunal, indicando que cumplió a cabalidad con el correcto procedimiento de determinación, ratificando los argumentos expuestos en su demanda.

### IV. Argumento de la Dúplica.

La réplica fue corrida en traslado a la parte demandada por decreto de fs. 86, quien presentó dúplica indicando que la entidad demandante reiteró los argumentos de su demanda.

### V. Intervención del tercero interesado.

Carmen Fátima Klinsky Capdevila, se apersonó al proceso e representación de la Empresa Constructora Génesis Ltda., señalando que:

Dentro del proceso administrativo, específicamente en la vista de cargo como en la resolución determinativa, no se detalla la documentación presentada por la empresa; es decir, no existe valoración de la siguiente documentación: a) Certificación emitida por el proveedor Amilkar Barba Rosas, consignando en forma clara los detalles de las facturas emitidas y reconociendo el pago de las mismas, realizada ante Notario de Fe Pública N° 22; b) Facturas originales; c) Libro de Compras del periodo observado; d) Declaraciones Juradas de los periodos correspondientes; e) Respaldo documental de la forma de pago y de la prestación de servicios; f) Recibos de egreso en los que se certifica el pago al proveedor del servicio; g) Planilla de liquidación de equipos y avance de obra; y, h) Contratos de alquiler suscritos entre la empresa que representa y el proveedor para la prestación del servicio de alquiler de maquinaria pesada.

Añade que esta situación fue demostrada en la etapa de impugnación, sin que la Administración Tributaria hubiese demostrado que valoró la documentación antes referida, al respecto cita como precedentes administrativos las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0717/2012 de 20 de agosto y AGIT-RJ 0627/2012 de 07 de agosto.

Finaliza indicando que, la Empresa Constructora Génesis S.R.L., presentó toda la documentación requerida y la que la Administración tributaria menciona como faltante, nunca les fue requerida o exigida tal como consta en los actuados del proceso, situación que vulnera el derecho a la defensa y al debido proceso, por lo que solicita se declare improbadamente la demanda.

Luego por proveído de fs. 136, se pronuncia el correspondiente decreto de “autos para sentencia”.

#### VI. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

Mediante Orden de Verificación N° 0012OVE01593, la Administración Tributaria dispuso la verificación del cumplimiento de las obligaciones impositivas del contribuyente Empresa Constructora Génesis, por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), del periodo julio de 2008, adjuntando las diferencias encontradas en seis facturas detalladas, requiriendo la presentación de Declaraciones Juradas, Libros de Compras, Facturas de compra originales y medio de pago, documentación que fue presentada por la contribuyente, conforme el Acta de Recepción de Documentos de 01 de agosto de 2012.

Luego del trámite correspondiente, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, emitió la Vista de Cargo N° 0012-821-0012OVE01593-0224/2012 de 30 de agosto, en la cual se estableció preliminarmente reparos al crédito fiscal IVA, al haber declarado la contribuyente notas fiscales de las cuales no demostró su procedencia y cuantía del crédito fiscal utilizado, configurando indicios de omisión de pago, señalando que las facturas observadas no son válidas para el beneficio del crédito fiscal, correspondiendo la imposición de la sanción del 100% del tributo omitido, de acuerdo al art. 165 de la L. N° 2492.

Mediante memorial de 5 de octubre de 2012, la Empresa Constructora Génesis presentó descargos a la Vista de Cargo referida, denunciando la falta de valoración de la documentación que fue presentada. Luego, la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-00344-12 de 20 de noviembre, determinando las obligaciones impositivas de la contribuyente, las cuales ascienden a UFV 67.647.- (sesenta y siete mil seiscientos cuarenta y siete 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), que comprende el tributo omitido, mantenimiento de valor, interés y multa por omisión de pago.

Contra tal determinación, Carmen Fátima Klinsky Capdevila, en representación de la Empresa Constructora Génesis Ltda., interpuso recurso de alzada alegando –entre otros aspectos- la nulidad de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa por falta de fundamentación, al no haberse valorado los descargos presentados, recurso que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz, mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0139/2013 de 22 de marzo, que dispuso confirmar la R.D. N° 17-00344-12.

La Empresa Constructora Génesis Ltda., mediante su representante legal por escrito de 15 de abril de 2013, interpuso recurso jerárquico contra dicha Resolución de Alzada, reiterando los argumentos de su recurso de alzada, referidos a la falta de fundamentación de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, por vulneración del debido proceso y su derecho a la defensa, ante la falta de valoración de sus descargos, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0985/2013 de 09 de julio, emitida por la autoridad demandada, que resolvió anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0139/2013, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la R.D. N° 17-00344-12, a efectos de que la Administración Tributaria emita una nueva resolución determinativa en la que valore las pruebas presentadas por el contribuyente.

#### VII. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe en determinar si corresponde o no la nulidad hasta la Resolución Determinativa dispuesta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al considerar que no cumple con los requisitos establecidos en el art. 99-II de la L. N° 2492. Al respecto corresponde analizar y precisar los hechos suscitados en la fase administrativa y contrastarlos con los argumentos expuestos en la demanda.

#### IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Aduanera; todo esto al tenor de lo dispuesto por el art. 6 de la L. N° 620.

#### IV.2. Sobre los requisitos que la resolución determinativa debe contener.

Conforme dispone el art. 96 de la L. N° 2492 de 02 de agosto de 2003: “I. La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación

previa del tributo adeudado (...) III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento, viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda...” (El remarcado nos corresponde).

Por su parte, el art. 99-II de la normativa aludida dispone: “...La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; 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 en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa...”.

En ese sentido, se infiere que corresponde a la Administración Tributaria, al emitir tanto la vista de cargo como la resolución determinativa, el deber de dar estricto cumplimiento a los requisitos expresamente determinados por la normativa señalada, mismos que observan entre otros, el contemplar todos los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que respalden la emisión de la resolución determinativa, efectuando una adecuada fundamentación de hecho y derecho sobre la deuda tributaria, situación que de ser cumplida, posteriormente conducirá a la adecuada y específica determinación legal, de los reparos a los que fuera pasible el sujeto pasivo.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que la resolución determinativa (fs. 01 a 09 del Anexo II), señala de manera general que el contribuyente se benefició indebidamente del cómputo de crédito fiscal, ya que la documentación presentada no puede ser considerada para efectos tributarios como medios probatorios de pago, porque no permite verificar la constancia de los “supuestos pagos” entre las partes tomando en cuenta que los montos que reflejan las notas fiscales son montos considerables para que sean cancelados en efectivo, sin emitir pronunciamiento alguno respecto a los descargos presentados por la empresa Constructora Génesis Ltda., mediante escrito de 9 de octubre de 2012, consistentes en: i) Certificación emitida por el proveedor Amilkar Barba Rosas, consignando en forma clara los detalles de las facturas emitidas y reconociendo el pago de las mismas, realizada ante Notario de Fe Pública N° 22; ii) Facturas originales; iii) Libro de Compras del periodo observado; iv) Declaraciones Juradas de los periodos correspondientes; v) Respaldo documental de la forma de pago y de la prestación de servicios; vi) Recibos de egreso en los que se certifica el pago al proveedor del servicio; vii) Planilla de liquidación de equipos y avance de obra; y, viii) Contratos de alquiler suscritos entre la empresa que representa y el proveedor para la prestación del servicio de alquiler de maquinaria pesada; lo que nos permite concluir que evidentemente la R.D. N° 17-00344-12 de 20 de noviembre, resulta incompleta, pues la Administración Tributaria circunscribió dicho acto a exponer de manera general las observaciones subjetivas, realizando una valoración genérica de los hechos que originaron los reparos, observándose un trabajo generalizado e incompleto, aspecto que limitó al sujeto pasivo ejercer su derecho a la defensa porque no se le ha permitido asumir una adecuada defensa a sus intereses, en razón a que no tiene certeza en cuanto al concepto por el cual ha sido observada cada nota fiscal; derecho de defensa que como parte integral del debido proceso debió ser garantizado al interior de dicha actuación administrativa, pues el art. 99-II de la L. N° 2492, es claro al señalar que la resolución determinativa debe contener como requisitos mínimos –entre otros- los: “...fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa”, concluyéndose que la empresa contribuyente presentó los documentos que fueron solicitados por la Administración Tributaria, los cuales cumplen con los requisitos de pertinencia y oportunidad que señala el art. 81 de la L. N° 2492, prueba con la cual considera se probó la efectiva realización de la transacción, las cuales únicamente fueron mencionadas en la resolución determinativa, sin que se advierta una valoración o pronunciamiento respecto de las mismas; es decir, que la Administración Tributaria fundamentadamente establezca la aceptación o rechazo de los mencionados respaldos, por lo que dicho acto se encuentra viciado de nulidad.

A mayor abundamiento, los parágs. I y II del art. 36 de la L. N° 2341, aplicable supletoriamente por mandato del art. 74-1 de la L. N° 2492, señalan que serán anulables los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, y no obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados. Asimismo, el art. 55 del D.S. N° 27113, 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 el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas”, de acuerdo a esta normativa la nulidad puede ser solicitada en cualquier estado del procedimiento.

#### VIII. Conclusiones.

Por lo expuesto, se concluye que en la actuación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no se encuentra vulneración a norma expresa que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada en la presente acción contencioso-administrativa, al haber aplicado correctamente la normativa citada, correspondiendo entonces, desestimar la pretensión deducida por la Administración Tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 41 a 47, interpuesta por Enrique Martín Trujillo Velásquez, en representación de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, y; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 985/2013 de 9 de julio, emitida por la AGIT.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Maritza Suntura Juaniquina.



Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



39

**Administración Aduana Interior La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 7 a 10, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 0203/2008 de 28 de marzo (fs. 91 a 103, anexo 1), la contestación de fs. 32 a 35, la réplica de fs. 58 a 59 y vta., la dúplica de fs. 68 a 69, el Auto de fs. 76 a 79 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Fernando Murillo Sara y Edgar Fernando Mealla Blades, se apersonaron por memorial de fs. 7 a 10, en representación legal de la Administración Aduana Interior La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), acreditando su personería a través del Testimonio de Poder N° 1089/2009, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 90 correspondiente al Distrito Judicial de La Paz, a cargo de Marcelo E. Baldivia Marín (fs. 2 a 3 y vta.), manifestando que el 3 de abril de 2008, la administración que representan fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 0203/2008 de 28 de marzo, por lo que al amparo del art. 2 de la L. N° 3092, de los arts. 7 y 118 de la C.P.E., así como de los arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., interpusieron demanda contenciosa administrativa que derivó en la emisión del A.S. N° 64/2009 de 27 de febrero, que declaró la perención de instancia, por inactividad durante más de seis meses.

Que tomando en cuenta que el art. 311 del Cód. Pdto. Civ. establece que la perención de instancia no importará la extinción de la acción, pudiendo intentarse nueva demanda dentro del año siguiente, en tiempo hábil interponen la presente demanda contenciosa administrativa.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Indicaron que del aforo físico y documental de la mercancía consignada en la Declaración Única de Importación (DUI) N° 2007 201 C-8635, consignada a nombre de René Velásquez Deheza y tramitada por la Agencia Despachante de Aduanas "Mariaca Morales", existió variación de valor, debido a la duda razonable en relación con los precios ostensiblemente bajos que fueron presentados, no existiendo coincidencia entre los datos consignados en la DUI y los documentos de soporte que respalden el valor declarado.

Agregaron que existe variación de valor en aplicación del último recurso del acuerdo sobre valoración de la OMC previo descarte fundamentado de los primeros cinco métodos, estableciendo que corresponde el pago de Bs 6.220.- equivalentes a UFV 5.046.-

Hicieron referencia a que René Velásquez Deheza suscribió el Acta de Reconocimiento Informe de Variación de Valor GRLPZ-UFILR-AR097/2007 de 19 de junio, presentando sus descargos el 08 de agosto, los que fueron evaluados mediante informe GRLPZ-UFILR-I-0324/2007 de 10 de agosto y que señaló que las pruebas presentadas son las mismas que las presentadas y evaluadas en el Informe GRLPZ-UFILR-I-0313/2007 de 01 de agosto, por lo que se ratificó el Reconocimiento Informe de Variación de Valor GRLPZ-UFILR-AR097/2007 de 19 de junio.

En relación con los argumentos del memorial de recurso de alzada, citaron el art. 49 de la Resolución N° 846 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), que señala: "Como consecuencia de los controles y comprobaciones efectuadas por la autoridad aduanera pueden surgir discrepancias respecto a los siguientes aspectos, ente otros: a) Precios ostensiblemente bajos..."

Manifestaron que en relación con lo anterior, procede el reajuste dispuesto mediante R.D. RD GRLGR-LAPLI N° 0437/2007 de 14 de agosto, emitida cumpliendo con todos los procedimientos y formalidades dispuestas por el Código Tributario y normas conexas.

Argumentaron que la Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0013/2008 de 07 de enero, determinó revocar la resolución determinativa señalada, indicando que no existe diferencia entre la DUI y la documentación de soporte. Precisaron que la DUI C-8635 y la factura PK96-05031 consignan el incoterm FOB Hong Kong; que no obstante, en la carta del proveedor Prokennex International Co. Ltd., de 9 de julio de 2007, indica FOB China.

Por otra parte, que la lista mundial de distribuidores señala a Prokennex Internacional Co. Ltd., como distribuidor en China, y a Pan Oversports International Corporation como distribuidor en Taiwan, pero que la factura PK96-05031 fue emitida en Taiwan.

Alegaron que aunque la resolución del recurso de alzada fundó su decisión en el art. 8 de la Resolución N° 846 de la CAN, la solicitud de envío de giro al exterior de 17 de abril de 2007, del Banco Mercantil Santa Cruz S.A. no es suficiente; que además la Superintendencia Tributaria Regional de La Paz, no reparó en el hecho que mediante carta AN-GRLPZ-UFIRL C-689/2007 de 16 de agosto, se solicitó información acerca de la operación bancaria a través de la Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras, respondiendo el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., mediante nota BMSC/GAL/802/2007 de 3 de septiembre, presentada como prueba de reciente obtención el 23 de octubre de 2007, en la que se señala que René Velásquez Deheza, efectuó dos giros al exterior. Uno por la suma de \$us. 3.635.- y el otro por el monto de \$us. 3.485.

Aclararon que en la DUI se consigna la suma de \$us. 3.485.- y que la resolución del recurso de alzada no expresó razonamiento alguno respecto del monto de \$us. 3.635.- por lo que incumplió con lo dispuesto por los arts. 76 al 81 y 215 al 217 del Cód. Trib., además del art. 47 de la L. N° 2341, aplicable supletoriamente por mandato del art. 201 de la L. N° 2492.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Como fundamentos de la demanda, señalaron lo que a continuación en síntesis se refiere:

Expresaron que la resolución de recurso jerárquico ahora impugnada, confirmó la pronunciada en alzada, señalando en el primer párrafo de la página 2 de dicha resolución, que corresponde a la Administración Aduanera determinar a qué se refiere el giro de \$us. 3.635.- pese a que la carta presentada como prueba de reciente obtención, BMSC/GAL/802/2007 de 3 de septiembre, esclarece perfectamente el asunto respecto a que hubo un precio ostensiblemente bajo en la transacción realizada para la DUI 2007 201 C-8635.

Como normas incumplidas o no aplicadas por la Superintendencia Tributaria General (STG), hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al no haber valorado la prueba propuesta por la Administración Aduanera, señaló los arts. 76 al 81 y 215 al 217 del Cód. Trib., así como el art. 47 de la L. N° 2341, aplicable supletoriamente por mandato del art. 201 del Cód. Trib., ya que a momento de dictar resolución, no se tomó en cuenta la nota BMSC/GAL/802/2007 de 3 de septiembre, emitida por el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., que demuestra que René Velásquez Deheza hizo dos giros al mismo proveedor, el mismo día y por la misma operación comercial, por un monto superior a los \$us. 3.485.- declarados en la DUI C-8635.

#### I.3. Petitorio.

Concluyeron el memorial de demanda solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, admitido y tramitado el proceso, además de requerir a la autoridad demandada la remisión de antecedentes administrativos, se pronuncie resolución declarando firme y subsistente la Resolución Determinativa RD GRLGR.LAPLI N° 0437/2007.

#### II.- De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 13 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia de la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz, hoy Tribunal Departamental de Justicia.

En relación con la providencia de admisión de la demanda, la AGIT, por memorial de fs. 17 a 20 (vía fax), y de fs. 26 a 27 y vta., en original, dedujo recurso de reposición, solicitando el rechazo de la demanda, tramitado el cual, mediante A.S. N° 355/2014 de 16 de diciembre, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia resolvió confirmar y mantener subsistente la providencia de fs. 13, disponiendo la prosecución de la tramitación de la causa.

A continuación, la AGIT, presentó el memorial de contestación a la demanda (fs. 32 a 35), disponiéndose por providencia de fs. 37 la reserva de su consideración hasta la devolución de la provisión citatoria.

Cumplida la diligencia señalada el 29 de abril de 2010 como consta a fs. 49, previa representación de fs. 48 y providencia de fs. 48 vta., fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 50 y recibida según cargo de fs. 52, disponiéndose a continuación su arrimo al expediente.

Providenciando el memorial de contestación a la demanda de fs. 32 a 35, se tuvo apersonado a Rafael Rubén Vergara Sandoval en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 00410 de 11 de mayo de 2009, documento que cursa a fs. 30 en relación con el acta de posesión de fs. 31; y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por los demandantes, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Manifestó que la afirmación de los demandantes respecto de lo señalado en el primer párrafo de la página dos de la resolución impugnada, sobre la determinación del depósito de \$us. 3.635.- de acuerdo a la carta del Banco Mercantil Santa Cruz BMSC/GAL/802/2007, presentada el 23 de octubre de 2007 como prueba de reciente obtención, corresponde aclarar que el mismo "...no es argumento de la Superintendencia Tributaria General, sino es el propio argumento de la Administración Tributaria...", quedando demostrado que se trata de un incorrecto argumento planteado por los demandantes.

Sobre el supuesto precio ostensiblemente bajo en la transacción realizada para la DIU N° 2007 201 C-8635, indicó que la administración tributaria sostiene que habría consultado el precio unitario de venta en el mercado interno; que sin embargo, no acreditó documentalmente dichas referencias o cotizaciones por lo que el argumento no es sustentable.

Que por otra parte, debe tenerse presente que la declaración del valor en aduana de la DUI C-8536, se adecua a las previsiones contenidas en los arts. 143 de la Ley General de Aduanas, 1 del Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del GATT y 5 de la Resolución N° 846, Reglamento Comunitario de la Decisión 571.

Expresó que asimismo se constató que los valores, cantidad, calidad, peso y origen de las mercancías, concuerdan con los datos consignados en la declaración de importación, no encontrándose respaldo probatorio para sostener los motivos en los que la resolución determinativa fundó su decisión.

En cuanto a lo sostenido por los demandantes en sentido que las normas incumplidas por la Superintendencia Tributaria General son los arts. 76 al 81 y 215 al 217 de la L. N° 2492, así como el art. 47 de la L. N° 2341, aplicable supletoriamente por mandato del art. 201 de la L. N° 2492, sin que se hubiera considerado a tiempo de dictar resolución, la carta del Banco Mercantil Santa Cruz, presentada como prueba de reciente obtención, siendo que René Velásquez Deheza realizó giros al mismo proveedor, el mismo día y por la misma operación comercial, por un monto superior al de \$us. 3.485.- consignados en la DUI C-8635, indicó:

Que la Agencia Despachante de Aduanas, en respuesta al requerimiento GRLPZ-UFILR-D 066/2007, el 11 de julio de 2007, presentó las fotocopias simples y legalizadas de acuerdo con el detalle que consigna y que se encuentran de fs. 7 a 77 de los antecedentes administrativos, como también que dicha agencia despachante, el 8 de agosto de 2007 presentó pruebas de descargo en originales y fotocopias legalizadas respecto de la DUI C-8635.

Agregó que la factura PK96-05031 fue emitida por un precio de \$us. 3.485.- que la certificación enviada por Prokennex International Co. Ltd. señala que las mercancías cuyo distribuidor comercializa en Bolivia, son manufacturadas en China por varias fábricas; que el precio indicado en la factura, es con base FOB China; que la certificación de Prokennex International Co. Ltd. establece que el monto de \$us. 3.485.- corresponde a la factura PK96-05031, constatándose por otra parte, que la solicitud original de envío de giro al exterior es por un monto de \$us. 3.485.- y también el contrato de distribución exclusiva suscrito entre Prokennex International Co. Ltd. con domicilio en Taiwan y Play Pro Sports con domicilio en Bolivia, mediante el cual se establece la negociación entre partes.

En cuanto al hecho que se hubieran efectuado dos giros el mismo día, aclaró que la factura y pago referidos a la DUI C-8635 son coincidentes en su valor de \$us 3.485.- y que corresponde a la Administración Aduanera establecer a qué se refiere el otro giro de \$us. 3.635.- que nunca estuvo considerado ni en el informe de variación de valor, ni en la resolución determinativa impugnada mediante recurso de alzada, con lo que se demuestra que la Superintendencia Tributaria General, aplicó correctamente los arts. 76 al 81 y 215 al 217 de la L. N° 2492, así como el art. 47 de la L. N° 2341, aplicable supletoriamente por mandato del art. 201 de la L. N° 2492.

Indicó que en virtud de lo señalado, se evidencia que la demanda interpuesta por la Administración de Aduana Interior La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución erróneamente impugnada.

#### II.1.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Administración de Aduana Interior La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0203/2008 de 28 de marzo.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, mediante memorial de fs. 83, se apersonó Justo Gustavo Chambi Cáceres en representación de la entidad demandante, acreditando su personería a través del Testimonio de Poder N° 106/2015, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 93 correspondiente al Distrito Judicial de La Paz, (fs. 81 a 82 y vta.), teniéndosele por apersonado de acuerdo con la providencia de fs. 84, disponiéndose asimismo que a fin de garantizar el derecho a la defensa del tercero interesado, previamente se señale domicilio real del mismo a objeto de notificarle con los actuados de la demanda.

Noelia Susy Sejas Pardo se apersonó en representación de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, mediante memorial de fs. 90 y vta., teniéndosele en tal condición por providencia de fs. 92, en virtud del Testimonio de Poder N° 256/2015, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 93 correspondiente al Distrito Judicial de La Paz, (fs. 87 a 89 y vta.) ordenándose que de acuerdo a lo solicitado, se oficie al SEGIP y al SERECI, a efecto que remitan informe sobre el domicilio de René Velásquez Deheza, tercero interesado en el proceso.

Recibida la información del SEGIP y del SERECI, señalado el domicilio del tercero interesado a través del memorial de fs. 104 y vta., por providencia de fs. 105 se dispuso se libre orden instruida para su notificación en el domicilio de la calle Ushka Pauca N° 102 de la ciudad de Cochabamba, encomendándose su cumplimiento a través del Tribunal Departamental de Justicia de dicho Distrito.

Devuelta la orden instruida adjunta al memorial de fs. 146, cuya diligencia consta a fs. 144, se dispuso su arribo al expediente; y tomando en cuenta el memorial de fs. 150, por el que la institución demandante solicitó se dicte decreto de autos, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, a fs. 151 se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado". Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General, actualmente, AGIT.

En el desarrollo del proceso en fase administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia lo siguiente:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Aduanera emitió la Diligencia GRLPZ-UFILR-D N° 066/2007 (fs. 13, anexo 2), por la que se comunicó al importador, como a la agencia despachante de aduanas, que deberán presentar: "...documentación de descargo sobre el valor de la mercancía importada demostrando fehacientemente el precio realmente pagado o por pagar, documentación de transacción bancaria, catálogos, lista de precios, importaciones anteriores y otros, incluyendo el MIC/DTA completo, en el plazo de tres días hábiles de recibida la presente diligencia."

III.2.- Posteriormente se emitió el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor N° GRLPZ-UFILR-AR-097/2007 (fs. 14 a 17, anexo 2), en el que consta la no aceptación del sujeto pasivo a la reliquidación establecida en el mismo.

III.3.- A continuación de fs. 2 a 91 del anexo 2, consta la presentación de memorial, el 17 de julio de 2007 (fs. 92), señalándose que se fundamenta descargo a la Diligencia GRLPZ-UFILR-D N° 066/2007 y se pide concluya el control diferido inmediato, así como la autorización de salida de la mercancía. Por otra parte, consta documentación de descargo al informe de variación de valor, solicitando se deje sin efecto la infundada observación; memorial cuya constancia de recepción en la Aduana Nacional tiene sello de 8 de agosto de 2007 (fs. 93 a 122).

III.4.- Luego, se emitió la Resolución Determinativa GRLGR/LAPLI N° 0437/2007 de 14 de agosto (fs. 139, anexo 2), por la que se determinó ratificar el contenido del Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor N° GRLPZ-UFILR-AR-097/2007 e informe emitidos, declarando probada la comisión de variación de valor, de acuerdo con la previsión del art. 258 del D.S. N° 25870.

Asimismo, determinar que el importador, René Velásquez Deheza, como la Agencia Despachante de Aduana "Mariaca Morales", deberán pagar la suma de UFV 5.046,- por tributos omitidos derivados del ajuste de valor, sin multa, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 47 del Cód. Trib.. Consta la notificación de la referida resolución a fs. 140 y 141 del anexo 2.

III.5.- Interpuesto recurso de alzada por Hilarión Pedro Carvajal Cabrera en representación de René Velásquez Deheza, (fs. 3 a 4 y vta., anexo 1), la Superintendencia Tributaria Regional de La Paz, actualmente Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), emitió la Resolución STR/LPZ/RA 0013/2008 de 07 de enero (fs. 49 a 57, anexo 1), por la que resolvió revocar totalmente la Resolución Determinativa GRLGR/LAPLI N° 0437/2007, dejando sin efecto el pago de tributos aduaneros omitidos por ajuste de valor.

III.6.- Deducido recurso jerárquico por Ramiro Ariel Bellido Carranza, en representación de la Administración de Aduana Interior La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, impugnando la resolución de alzada a través del memorial de fs. 61 a 64 del anexo 2, la Superintendencia Tributaria General, actualmente AGIT, emitió la Resolución STG-RJ 0203/2008 de 28 de marzo (fs. 91 a 103, anexo 1), que determinó confirmar la de alzada, dejando en consecuencia, nula y sin valor legal la R.D. GRLGR/LAPLI N° 0437/2007 de 14 de agosto.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con la supuesta vulneración que se hubiera producido al pronunciar la resolución jerárquica hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si es evidente que en el proceso de importación de mercancía amparada por la Declaración Única de Importación DUI 2007 201 C-8635, se declararon precios ostensiblemente bajos, que justifiquen la emisión de la Resolución Determinativa GRLGR/LAPLI N° 0437/2007 de 14 de agosto.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

##### V.1.- Análisis y fundamentación.

De la cuidadosa revisión de la resolución impugnada, en relación con lo que los demandantes afirmaron que se expresó en el primer párrafo de la página 2, se establece que el mismo corresponde al sub numeral i. del punto I.1. Fundamentos de la Administración Tributaria, que textualmente señala:

"i. Manifiesta que la Resolución de Alzada STR/LPZ/RA 0013/2007 señala que no existen diferencias entre la Declaración Única de Importación (DUI) y la documentación de soporte; que en la DUI C-8635 y en la Factura N° PK96-05031 consigna el Incoterm FOB HONG KONG; sin embargo, en la carta del proveedor PROKENNEX INTERNATIONA CO. LTD., de 09 de julio de 2007, dice base FOB CHINA; asimismo, en la lista de distribuidores en el mundo consigna a PROKENNEX INTERNATIONA CO. LTD., como distribuidor en CHINA, y a PAN OVERSPORTS INTERNATIONAL CORPORATION como distribuidor en TAIWAN, sin embargo en la Factura N° PK96-05031 está emitida en TAIWAN."

En virtud de la cita precedente, no es evidente lo expresado por los demandantes en relación con lo que se señala en ese punto, que corresponda a la Administración Aduanera determinar a qué se refiere el giro de \$us. 3.635.- pese a que la carta presentada como prueba de reciente obtención, BMSC/GAL/802/2007 de 03 de septiembre, esclarece perfectamente el asunto respecto a que hubo un precio ostensiblemente bajo en la transacción realizada para la DUI 2007 201 C-8635.

En consecuencia, de acuerdo con lo señalado en los dos párrafos precedentes, este Supremo Tribunal de Justicia se halla impedido de pronunciarse al respecto.

V.2.- En cuanto a la supuesta vulneración de los arts. 76 al 81 y 215 al 217 de la L. N° 2492, así como el art. 47 de la L. N° 2341, aplicable supletoriamente por mandato del art. 201 de la L. N° 2492, al no haber valorado la autoridad jerárquica, la prueba propuesta por la Administración Aduanera, pues a momento de dictar resolución no se tomó en cuenta la nota BMSC/GAL/802/2007 de 3 de septiembre, emitida por el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., que demuestra que René Velásquez Deheza hizo dos giros al mismo proveedor, el mismo día y por la misma operación comercial, por un monto superior a los \$us 3.485.- declarados en la DUI C-8635, cabe desarrollar el siguiente análisis:

V.2.1.- Los arts. 76 al 81 de la L. N° 2492, se refieren a la prueba en los procedimientos tributarios; por su parte, los artículos 215 al 217 hacen referencia igualmente a la prueba, en relación con los recursos administrativos. Finalmente, el art. 47 de la L. N° 2341, de Procedimiento Administrativo, también hace referencia a la prueba, dentro del procedimiento administrativo en general.

El art. 201 de la L. N° 2492, textualmente señala: "Los recursos administrativos se sustanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en el Título III de este Código, y el presente título. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo."

De acuerdo con las normas glosadas, el art. 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo, N° 2341, no es aplicable en el presente caso, ya que existen normas expresas que regulan el tratamiento de la prueba en la L. N° 2492, Cód. Trib.

V.2.2.- Emitida la Diligencia GRLPZ-UFILR-D N° 066/2007 (fs. 13, anexo 2), el sujeto pasivo, con el memorial de fs. 92, de 17 de julio de 2007, adjuntó los documentos que cursan de fs. 2 a 91, consistentes en originales, fotocopias legalizadas y fotocopias simples, que incluyen el original de parte de recepción de mercancías (fs. 2); fotocopia de la factura N° 463 por transporte terrestre de Arica a La Paz (fs. 3); lista de empaque y factura comercial de Prokennex International Co. Ltd., por la suma de \$us. 3.485.- (fs. 4 y 5); original del Bill of Lading – Conocimiento de Embarque Marítimo- (fs. 6); original de la Declaración Única de Importación (DUI) C-8635 (fs. 7 a 10); original del pago de tributos aduaneros en FFP Prodem, Aeropuerto de La Paz (fs. 11); además de fotocopias legalizadas y fotocopias simples, algunas duplicadas. Fundamentó su descargo en relación con la referida diligencia, pidiendo se concluya el control diferido inmediato, con la autorización de salida de la mercancía.

Por otra parte, mediante memorial de fs. 122 del anexo 2, adjuntó catálogo (fs. 94) y lista de distribuidores en página de internet (fs. 95); original de certificación de Prokennex de 6 de octubre de 2004 (fs. 97), fotocopia legalizada de contrato de distribución exclusiva para Bolivia (fs. 100 a 106); carta original de Prokennex respecto de la factura PK96-05031 y su traducción del inglés (fs. 108 y 109); certificación original de Prokennex respecto de la factura PK96-05031 y su traducción del inglés, que acredita el pago total de la factura por la suma de \$us. 3.485.- (fs. 111 y 112); original de la factura comercial de Prokennex International Co. Ltd., por la suma de \$us 3.485.- (fs. 114); original de la solicitud de envío de giro al exterior de 17 de abril de 2007, correspondiente al Banco Mercantil Santa Cruz S.A., a nombre de René Velásquez, a favor de Prokennex International Co. Ltd., por la suma de \$us. 3.485.- en Taiwan, por concepto de compra de artículos deportivos (fs. 116).

Resulta importante tomar en cuenta que todos los documentos que fueron relacionados en los párrafos precedentes, coinciden en los datos, domicilio de las partes y particularmente la cifra de \$us. 3.485.- que es exactamente la misma que se consigna en la factura comercial, la certificación de la factura PK96-05031 y solicitud de envío de giro al exterior.

V.2.3.- En cuanto a la carta de 23 de octubre de 2007, emitida por el Banco Mercantil Santa Cruz S.A. y presentada como prueba de reciente obtención por la Administración Aduanera, en la que se señala que René Velásquez efectuó dos giros el 17 de abril de 2007, por \$us. 3.635.- uno y por \$us. 3.485.- el otro, ambos a favor de Prokennex International Co. Ltd., documento sobre el que los demandantes alegaron que no había sido valorado por la Autoridad Jerárquica a momento de emitir la resolución ahora impugnada, ello no es evidente, por las siguientes razones:

La Autoridad Jerárquica valoró la prueba refiriéndose a ella en la resolución impugnada, en los siguientes términos: "...cabe señalar que por las certificaciones indicadas en el párrafo anterior emitidas por PROKENNEX INTERNATIONAL CO. LTD., se puede comprobar la recepción del pago por parte del proveedor y mediante la carta de 23 de octubre de 2007, emitida por el Banco Mercantil Santa Cruz, se puede establecer que se realizó el envío del monto de dinero establecido en la factura PK96-05031; por lo tanto, el argumento de la Administración Aduanera sobre este aspecto, no corresponde."

Independientemente del hecho que quedó probado en sentido que la afirmación de la Administración Aduanera no es evidente, pues la autoridad jerárquica efectuó la valoración de la prueba presentada como de reciente obtención, otro factor importante a considerar, es que los demandantes efectuaron una denuncia general acerca de la supuesta vulneración de los arts. 76 al 81 y 215 al 217 del Cód. Trib., sin cumplir con la carga procesal que la ley les impone de fundamentar las razones por las que sostienen que se produjeron tales vulneraciones; es decir, cómo, por qué y de qué manera se produjo la vulneración, además de proponer la interpretación o aplicación correcta de la norma en su criterio; omisión que no puede ser suplida por el Tribunal Supremo de Justicia.

V.2.4.- No es suficiente con afirmar que René Velásquez Deheza efectuó la solicitud de dos giros al exterior en un mismo día y al mismo destinatario, pues él como cliente del Banco Mercantil Santa Cruz S.A. pudo hacer y puede hacer muchos movimientos económicos, sin que por ello se pueda presumir que uno de ellos es complementario del otro, más aun cuando existen certificaciones y documentos generados

en origen, como también en territorio nacional, que coinciden plenamente en relación con el monto efectivamente pagado en cuanto corresponde a la Declaración Única de Importación DUI C-8635.

Si la Administración Aduanera consideró que los precios declarados eran ostensiblemente bajos, como dispone el art. 49 de la Resolución N° 846 de la Comunidad Andina de Naciones, era deber de ella no solamente afirmar, creer o considerar que se trató de precios ostensiblemente bajos y pretender sostener tal criterio con el hecho de haberse producido dos solicitudes de giro por la misma persona, al mismo proveedor y el mismo día, sino demostrar referencias objetivas en relación con mercancías equivalentes u otros medios de cotización respecto de productos equivalentes, precisamente porque el Acuerdo Sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio (OMC), señala la variación de valor como último recurso, previo descarte fundamentado de los cinco primeros métodos.

En los datos del proceso no existe información acerca de medios a los que hubiera recurrido la Aduana Nacional a efecto de establecer que los precios declarados por el importador no fueran los reales, como tampoco existe fundamentación en los documentos emitidos, sobre las razones por las que se fueron descartando los cinco primeros métodos para la determinación del valor de las mercancías.

En virtud de lo anterior, correspondía a la Administración Aduanera aplicar y cumplir lo dispuesto por el art. 44 de la Resolución N° 846, Reglamento Comunitario de la Decisión 571, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, referido al procedimiento correspondiente al método del último recurso.

El Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor N° GRLPZ-UFILR-AR-097/2007 de 19 de julio, se limitó a describir en qué consiste cada uno de los cinco métodos de valoración, sin fundamentar las razones por las que cada uno de ellos fue descartado uno a uno, ni explicar las razones por las que no es aplicable en el caso específico.

### V.3. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

En virtud de la fundamentación ampliamente expuesta, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, la Administración Aduanera emitió la R.D. GRLGR/LAPLI N° 0437/2007 de 14 de agosto, luego de un procedimiento administrativo en el que no observó lo dispuesto por los artículos 44 y 49 de la Decisión 486 de la CAN, específicamente respecto de la aplicación del método del último recurso, basando su análisis y decisión en presunciones y creencias carentes de razonabilidad jurídica.

No es evidente lo que fue afirmado en la demanda en sentido que los datos consignados en la DUI C-8635 y los otros documentos de soporte que respalden el valor declarado no sean coincidentes; más al contrario, de acuerdo con la relación descrita en el punto V.2.2.- del Análisis del problema jurídico planteado en la presente resolución, se establece que existe plena coincidencia en ellos.

No existe información en los datos del proceso, acerca de mecanismos que la Administración Aduanera hubiera empleado a efecto de establecer los precios de mercado de productos equivalentes, que le permitan determinar que efectivamente los precios declarados en el presente caso, sean ostensiblemente bajos.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Superintendencia de Impugnación Tributaria, actualmente, AGIT, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 0203/2008 de 28 de marzo, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda, no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 7 a 10, interpuesta por Fernando Murillo Sara y Edgar Fernando Mealla Blades, en representación legal de la Administración Aduanera Interior La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), contra la Superintendencia Tributaria General (STG), actualmente AGIT; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución STG-RJ/0203/2008 de 28 de marzo, pronunciada en recurso jerárquico por el Superintendente Tributario General, hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria, en aplicación del art. 141 del D.S. N° 29894, de 07 de febrero de 2009.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



40

**Sergio Masaru Kawano Echalar c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 41 a 44, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0384/2013 de 01 de abril (fs. 22 a 25), el memorial de contestación de fs. 73 a 75 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Sergio Masaru Kawano Echalar, se apersonó por memorial de fs. 41 a 44, manifestando que al amparo de lo previsto en el art. 2 de la L. N° 3092 y en los arts. 778 y 779 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0384/2013 de 01 de abril.

Expresó que la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, le notificó el 16 de julio de 2012 con la R.D. N° 17-000160-12 de 11 de julio, por la cual se estableció una supuesta deuda tributaria equivalente a UFV 5.828,- monto que no incluye intereses ni accesorios, por los períodos fiscales de junio a diciembre de 2008.

Que impugnó la señalada resolución determinativa a través de recurso de alzada, y fue resuelto mediante la Resolución ARIT-CHQ/RA 0179/2012 revocando parcialmente la resolución impugnada, manteniendo firme y subsistente el importe de UFV 1.669,- más la sanción de UFV 120,- así como UFV 1.500 por incumplimiento de deberes formales.

Que interpuesto recurso jerárquico por la Administración Tributaria, fue resuelto con la emisión de la Resolución AGIT-RJ 0384/2013 de 1 de abril, revocando parcialmente la pronunciada en alzada; y que finalmente, solicitada complementación y aclaración de la misma por el ahora demandante, se emitió el Auto Motivado AGIT-RJ 0036/2013 de 24 de abril, resolviendo no haber lugar a lo impetrado.

Aclarando que la actividad que desarrolla es la de construcción y obras de ingeniería civil como profesional liberal, precisó que las notas fiscales observadas se refieren a: No encontrarse vinculadas con la actividad gravada, no encontrarse vinculadas con el contrato vigente y no presentar medios fehacientes de pago.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Luego de la relación de los antecedentes en fase administrativa, como fundamentos de su demanda, manifestó:

a).- En cuanto a las notas fiscales no válidas para crédito fiscal por no encontrarse vinculadas con la actividad gravada, dijo que se procedió a la depuración de facturas emitidas por servicio de telefonía celular de Nuevatel S.A., por una línea de teléfono activada a su nombre, necesaria para el desarrollo de su actividad profesional.

Que se debe comprender que los montos presentados en tarjetas de servicio de prepago de telefonía, son mínimos y proporcionales al desarrollo de su actividad, sin que puedan ser identificados como dispendiosos o excesivos.

b).- Sobre las facturas no válidas por no encontrarse vinculadas con el contrato vigente, refirió que se trata de facturas emitidas por concepto de compra de materiales e insumos necesarios para la construcción, refacción, remodelación y trabajos de construcción, de acuerdo con su actividad general y registrada en su Número de Identificación Tributaria (NIT).

Agregó que se realizó una interpretación legal errónea y contradictoria, pues el art. 8 de la L. N° 843 señala que el crédito fiscal debe estar vinculado, directa o indirectamente con la operación gravada como parte de la actividad principal del contribuyente, pero no con los contratos coyunturales que pueden ser ejecutados.

Manifestó que no es obligación del contribuyente probar en qué va a utilizar el insumo o material adquirido siempre que tenga relación directa o indirecta con la actividad desarrollada, gozando de una presunción legal que en todo caso debería ser desvirtuada por la Administración Tributaria.

c).- En relación con las facturas no válidas para crédito fiscal por no presentar medios fehacientes de pago, citó el art. 37 del D.S. N° 27310, añadiendo que no existe base lógica, sino simplemente recaudatoria, para reparar facturas por montos inferiores al que determina la norma citada.

Alegó al respecto el mandato constitucional según el cual, nadie está obligado a cumplir lo que la ley no obliga ni a abstenerse de lo que no prohíbe, reiterando que por ello, la ley le asiste, porque presentó notas fiscales en originales, que acreditan la existencia de crédito fiscal.

Citó asimismo el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07 en relación con la validez de las facturas o notas fiscales, indicando que cumplen con los requisitos para la validez del crédito fiscal, sin que sea necesaria la presentación de un medio fehaciente de pago en virtud a que el quantum de la misma no obliga a ello.

Prosiguió expresando que en la pág. 5 del Auto Motivado AGIT-RJ 0036/2013 se desarrolló una interpretación errónea al pretender que los montos a ser aplicados en relación con los medios fehacientes de pago, solo corresponde a la actividad exportadora; que la resolución impugnada carece de congruencia, habiéndose emitido criterios subjetivos, pero no una explicación legal acerca de los reparos.

d).- Añadió que solicitó reiteradamente a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el reconocimiento de los pagos efectuados y los impute a la deuda, sin que hubiera sido deferida su solicitud, por lo que pide una vez más se tomen en cuenta los pagos realizados con cargo a la injusta obligación que se le atribuye, emitiendo un recibo por tal concepto.

### I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda, dejando en consecuencia sin efecto legal alguno la obligación tributaria atribuida por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008.

### II.- De la contestación a la demanda.

Que subsanada por providencia de fs. 47 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se complementó la providencia a fs. 49, ordenando que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 3 de septiembre de 2013 como consta a fs. 66, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 68 y recibida según cargo de fs. 68 vta., así como presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. a 73 a 75 y vta., disponiéndose por providencia de fs. 77, su arribo al expediente.

Por otra parte, providenciando el memorial de contestación a la demanda, se tuvo apersonado a Ernesto Rufo Mariño Borquez en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.A. N° AGIT/0054/2013 de 8 de agosto de 2013 (fs. 69 a 71), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- En cuanto a las facturas no vinculadas a la actividad gravada, indicó que se trata de las facturas N° 3858, por la compra de 1.000 ladrillos; N° 2864 por la compra de vigas 2 x 4 y listones 2 x 2; N° 1597 y 1600, compra total de 18 placas onduladas y 60 tirafondos; N° 811, por la compra de 50 M2 de cerámica y 10 bolsas de cemento; N° 2912 por la compra de puertas; N° 813 y 816, por la compra de 3 bolsas de cemento cola, 25 randas y 5 M2 de cerámica roja.

Que el sujeto pasivo, en la etapa de verificación presentó los contratos suscritos el 7 de marzo, así como el 01 y 07 de agosto de 2008, con el Gobierno Municipal de Sucre, para la ejecución de obras de "Construcción de Graderías Campo Deportivo Villa Charcas", "Construcción Poteo Villa Margarita" y "Mejoramiento Vía Vecinal el Palmar", adjuntando las planillas finales que especifican los trabajos realizados.

Indicó que por lo detallado, se evidencia que el material señalado en las facturas, no fue utilizado en la construcción de las obras a que se refieren los contratos, aun cuando es evidente que se trata de material de construcción, como tampoco se evidencia que se hubiera utilizado en otras construcciones como vivienda, o habitaciones, concluyendo que en consecuencia, las facturas no se encuentran vinculadas con la actividad gravada.

II.2.- Respecto de las 5 facturas emitidas por Nuevatel S.A., manifestó que el sujeto pasivo no demostró su vinculación con la actividad gravada; que además, en los contratos suscritos con el Gobierno Municipal de Sucre, no existen números que se hubieran registrado como referencia para la comunicación y que pertenezcan a dicha empresa de telecomunicaciones, por lo que se trata de una depuración correcta.

II.3.- Argumentó que en el proceso de verificación, la Administración Tributaria solicitó al sujeto pasivo presentar declaraciones juradas del IVA (F. 200 IVA), Libro de Compras IVA, y facturas de compras que respalden el crédito fiscal declarado. Que posteriormente se requirió la presentación de medios fehacientes de pago, es decir, los respaldos sobre los gastos incurridos, ya que de acuerdo con la consulta del padrón, el contribuyente se encuentra registrado como sujeto pasivo del IVA, IT e IUE, obligado a llevar registros contables a partir del 14 de mayo de 2008.

Aclaró que en cuanto a los medios fehacientes de pago, consiste en demostrar el medio de pago empelado por la compra de los materiales de construcción, que puede ser mediante cheque o efectivo; demostrar la efectiva realización de la transacción a través de los libros de diario, libro mayor, comprobantes de egreso u otros documentos contables, pero que no fueron presentados.

Añadió que no es suficiente la presentación de las notas fiscales, por lo que las facturas N° 341, 345, 684 y 60, fueron depuradas correctamente por no contar con medios fehacientes de pago, correspondiendo mantener la misma.

II.4.- En referencia a la solicitud de reconocimiento de los pagos efectuados, indicó que la resolución jerárquica se manifestó al respecto en el párrafo iii, del acápite IV.3.2., conclusión de la fundamentación, del fundamento técnico jurídico, página 24, citando textualmente lo siguiente:



“...a momento de practicar la nueva liquidación para el pago de la deuda tributaria, la Administración Tributaria previa verificación de los pagos efectuados el 30 de julio de 2012, por el contribuyente, deben considerar los mismos como pagos a cuenta, cuyo monto total pagado alcanza a Bs 3.041...”.

En virtud de lo anterior, indicó que lo manifestado por el demandante al respecto, no es evidente, concluyéndose que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

#### II.5.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por Sergio Masaru Kawano Echalar, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0384/2013 de 1 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, la Secretaria de Sala Plena presentó el Informe N° 108/2016 de 27 de octubre, en el que se señala que pese al traslado de 27 de septiembre de 2013 (fs. 77), el demandante no hizo uso de su derecho a la réplica, por lo que a continuación, teniéndose por renunciado al mismo, se decretó “autos para sentencia”.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado". Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se constata que la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación N° 0011OVE00191 de 21 de marzo de 2011, notificada al contribuyente el 14 de abril de 2011 (fs. 6, anexo 2).

III.2.- Cursa a fs. 20 del anexo 2, el Requerimiento N° 080810 de 14 de abril de 2011, por el que se requirió al sujeto pasivo, la presentación del Form. 200, original y fotocopia; Form. 510, original y fotocopia; libro de compras IVA, original y fotocopia; notas fiscales de respaldo al crédito fiscal, originales y fotocopias; y otra documentación que la fiscalizadora requiera durante la verificación.

III.3.- Luego se emitió la Vista de Cargo SIN/GDCH/DF/0011/OVE00191/VC/00015/2012 de 10 de abril (fs. 583 a 593, anexo 2), estableciendo una deuda tributaria de UFV 7.464,- que incluye tributo omitido, intereses y multa, además de la sanción con UFV 4.239,- por el ilícito de contravención por omisión de pago, que equivale al 100% del tributo omitido, la que fue notificada el 13 de abril de 2012 (fs. 595, anexo 2).

III.4.- La R.D. N° 17-000160-12, fue dictada el 11 de julio de 2012 (fs. 628 a 640, anexo 2), notificada al sujeto pasivo el 11 de julio de 2012 (fs. 641, anexo 2), por la que se determinó de oficio, por conocimiento cierto, los reparos derivados del proceso de verificación por los períodos fiscales de enero a diciembre de 2008, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), que alcanzan a la suma de UFV 7.328,- por concepto de tributo omitido, intereses y multa.

Asimismo, calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, sancionándole con el monto equivalente a UFV 4.239,- sin perjuicio de la aplicación del art. 156 de la L. N° 2492 de acuerdo a la oportunidad de pago.

III.5.- A continuación, el contribuyente, Sergio Masaru Kawano Echalar, mediante memorial de fs. 17 a 19 del anexo 1, interpuso recurso de alzada contra la resolución determinativa descrita precedentemente; recurso que fue resuelto a través de la Resolución ARIT-CHQ/RA 0179/2012 de 19 de noviembre (fs. 70 a 77, anexo 1), por la que se decidió revocar parcialmente la R.D. N° 17-000160-12 de 11 de julio, dejando sin efecto la deuda tributaria por crédito fiscal IVA de UFV 5.661,- que comprende tributo omitido e intereses; dejando sin efecto de igual forma, la sanción por omisión de pago de UFV 4.119,- de los períodos junio a diciembre de 2008; manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de UFV 1.669,- su correspondiente sanción por omisión de pago por UFV 120,- por los períodos junio a diciembre de 2008, así como la multa por incumplimiento al deber formal por UFV 1.500,-

III.6.- En virtud de lo anterior, la Gerencia Distrital a.i. Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), por memorial de fs. 97 a 99 y vta. del anexo 1, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 0384/2013 de 1 de abril (fs. 125 a 138, anexo 1), decidiendo revocar parcialmente la Resolución ARIT-CHQ/RA 0179/2012 de 19 de

noviembre, en la parte referida a la deuda tributaria revocada y deuda tributaria confirmada por el IVA en la suma de UFV 5.278,- y UFV 5.487,- respectivamente, de los períodos junio a diciembre de 2008, que comprende tributo omitido más intereses; importes que no incluyen la sanción por omisión de pago ni la multa por incumplimiento de deberes formales.

En consecuencia, dispuso la modificación de la deuda tributaria determinada en la R.D. N° 17-000160-12 de UFV 11.567,- a UFV 11.271,- que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, debiendo la Administración Tributaria, previa verificación de pagos efectuados por el contribuyente el 30 de julio de 2012, considerar los mismos como pago a cuenta, siendo el total de Bs 3.041.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: 1) Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución impugnada, realizó interpretación errónea de la normativa tributaria: a) Al depurar notas fiscales por no estar vinculadas a la actividad gravada. b) Al depurar notas fiscales por no estar vinculadas con el contrato vigente. c) Al depurar notas fiscales por no presentar medios fehacientes de pago. 2) Si es evidente que no dio respuesta a la solicitud de imputación de pagos efectuados, como pago a cuenta de la deuda tributaria.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

##### V.1.- Análisis y fundamentación.

Respecto de las notas fiscales no válidas para crédito fiscal por no encontrarse supuestamente vinculadas con la actividad gravada, emitidas por Nuevatel S.A. por servicio de telefonía celular, necesaria para el desarrollo de su actividad profesional, los que no pueden ser considerados como dispendiosos o excesivos, según afirmó el demandante, corresponde tomar en cuenta los siguientes aspectos:

El inc. a) del art. 8 de la L. N° 843, en relación con la apropiación del crédito fiscal, dispone que corresponderá al: "...importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".

En el caso de autos, de acuerdo con lo expresado por la propia Administración Tributaria en la R.D. N° 17-000160-12, dictada el 11 de julio de 2012 (fs. 628 a 640, anexo 2), página 2, tercer y cuarto párrafos, "...el sujeto pasivo se encuentra con la actividad alcanzada por el IVA e IT a partir del período marzo de 2008 (...) el contribuyente realizó el cambio al IUE obligado a llevar registros contables DD.JJ. Form 500 a partir del mes de marzo de 2008..."

Por lo anterior, tomando en cuenta las obligaciones tributarias del contribuyente y lo dispuesto por la parte final del inc. a) del art. 8 de la L. N° 843, tiene el derecho de apropiarse de crédito fiscal por "...toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen."

En el caso presente, se trata de la apropiación de crédito fiscal por la utilización de un teléfono celular correspondiente a la empresa de telecomunicaciones Nuevatel S.A., respecto del cual, la autoridad jerárquica, en la resolución ahora impugnada, señala que "...el contribuyente no demostró en ningún momento su vinculación a la actividad gravada, además, en los contratos suscritos con el Gobierno Municipal de Sucre, no existen números que hubieran registrado como referencia para la comunicación y que pertenezca a la referida empresa de telecomunicaciones; por tanto, corresponde revocar..."

Sobre la relación precedente, es importante tomar en cuenta los siguientes aspectos: i.- el servicio de telefonía es un servicio de uso general, más aun en la actualidad con la gran cantidad de dispositivos y medios a disposición del usuario. ii.- Es por demás ilógico y arbitrario, pretender que una línea de teléfono deba estar registrada en el padrón de contribuyentes, a cargo de la Administración Tributaria, y que el sujeto pasivo, en su caso, deba registrar además dicho número en el contrato de obra o prestación de servicios que pudiera suscribir, cual medio de comunicación autorizado, de manera que si no es ese, el crédito fiscal se invalida. iii.- Se debe considerar que al momento en que una tarjeta de teléfono para su uso a través de cualquier empresa de telecomunicaciones, es vendida, el comprador paga el tributo correspondiente a la operación, de modo que si posteriormente el Servicio de Impuestos Nacionales depura el crédito fiscal correspondiente a esa factura, en los hechos duplica el cobro, produciéndose un enriquecimiento sin causa a favor de la Administración Tributaria. iv.- La interpretación en relación de la vinculación con la operación gravada, se adapta a otro tipo de operaciones por su grado de especialidad o especificidad, pero no puede ser aplicada a servicios básicos, que por su propia naturaleza son de utilización común, en todo momento.

V.2.- En cuanto a las facturas no válidas por no encontrarse vinculadas con el contrato vigente, tomando en cuenta que se hubiera efectuado una interpretación legal errónea y contradictoria, pues el art. 8 de la L. N° 843 señala que el crédito fiscal debe estar vinculado, directa o indirectamente con la operación gravada como parte de la actividad principal del contribuyente, pero no con los contratos coyunturales que pueden ser ejecutados y que no es obligación del contribuyente probar en qué va a utilizar el insumo o material adquirido siempre que tenga relación directa o indirecta con la actividad desarrollada, gozando de una presunción legal que en todo caso debería ser desvirtuada por la Administración Tributaria, cabe el siguiente análisis:

Sobre este aspecto, se aplican en cuanto corresponda, los fundamentos expresados al resolver el punto anterior, pero además es importante expresar que tanto la actividad empresarial, profesional y en este caso de la construcción, como la actividad tributaria, vinculada estrechamente a la actividad económica y financiera, son procesos, no son actos; es decir, se trata de actividades que tienen un curso progresivo y que no suceden en un momento cual se tratase de un fenómeno físico.

En este sentido, el art. 8 del D.S. N° 21530, Reglamento del IVA, determina: "Los créditos fiscales de un determinado mes no podrán ser compensados con débitos fiscales de meses anteriores." Es decir, que como la actividad económica y la vinculada con ella es progresiva, se desarrolla hacia adelante, o hacia el futuro, pero de ninguna manera hacia el pasado.

Lo anterior quiere decir que un empresario que se encuentra dedicado a la actividad de la construcción como en el presente caso, puede comprar hoy ladrillos, cemento, piezas de cerámica, fierro de construcción y otros, para su utilización en una obra y presentar las facturas correspondientes para la compensación del crédito y el débito fiscal, en un período determinado, aunque los materiales los utilice en otro momento, pues de acuerdo con lo que dispone la parte final del art. 7 del D.S. N° 21530: "El débito fiscal surgirá de las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes emitidos en el mes al que corresponda la liquidación del impuesto".

En consecuencia, tanto lo que se compra, vende, paga, alquila, contrata, etc. que genere la obligación de pago del IVA, en un curso continuo de débito y crédito fiscal, es y puede ser aplicado en ese proceso, pues de otra manera, al presentar la factura en el momento en que se utilicen los materiales a que se refiere, se perdería el crédito fiscal al pretender su compensación en un período al que ya no corresponde, no estando permitido volver atrás.

Por otra parte, es evidente que no existe norma alguna que establezca la obligatoriedad de probar por el sujeto pasivo, el momento, la circunstancia o el lugar dónde vaya a utilizar determinado tipo de material; puede producirse el caso que por razones de economía, en razón a que bajaron los precios de determinado material, un constructor asuma la decisión de acumular ese material para su posterior utilización, más aun si no es perecedero, lo cual no va en contra de la ley, ni afecta al sistema tributario, pues al comprar y cuando se emite la factura, el vendedor retiene el impuesto correspondiente, estando facultado el sujeto pasivo a presentar la factura para su descargo.

Como ya se manifestó líneas arriba, si se compra un material y luego la factura es depurada como en el presente caso, al comprar el material y emitirse la factura, el impuesto fue retenido y en consecuencia surge la obligación del vendedor de pagar ese impuesto; pero quien pagó fue el comprador del material. Si posteriormente se depura el impuesto y se califica como omisión de pago, la Administración Tributaria cobra nuevamente el impuesto ya pagado, pero además aplica una multa por omisión de pago cuando ello no es evidente, y se agrava la situación cuando adicionalmente le impone una sanción por incumplimiento de deberes formales, lo que en los hechos ya no es recaudación tributaria, sino exacción.

No se debe perder de vista que uno de los principios que rige la actividad tributaria, es el de conservación de la fuente; por otra parte, la actividad tributaria cobra importancia en la medida en que existe actividad económica. Pero si la propia Administración Tributaria exacciona al contribuyente, en lugar de conservar, destruye la fuente; y en lugar de mejorar la recaudación, creando además cultura tributaria, desalienta los emprendimientos, inversiones y la actividad económica desarrollada principalmente por empresarios unipersonales o pequeñas unidades.

V.3.- En relación con las facturas no válidas para crédito fiscal por no presentar medios fehacientes de pago, la norma que regula tal concepto, es el D.S. N° 27310, cuyo parágrafo I de su art. 37 determina: "Las compras por importes mayores a cincuenta mil Unidades de Fomento de la Vivienda (50.000 UFVs), deberán ser acreditadas, por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente."

La norma citada no requiere de interpretación, pues es clara al señalar que la obligación de presentar medios fehacientes de pago, surge cuando se produjeron compras por montos superiores a UFV 50.000,- que no es el caso.

Lo anterior, no tiene la relación pretendida y señalada por la Autoridad Jerárquica al emitir la resolución impugnada, en cuanto a lo que disponen los num. 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492, pues entre las obligaciones del sujeto pasivo se encuentran ciertamente las de respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas, como también demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan.

En el caso de autos, se encuentra a fs. 21 del anexo 2, el Acta de Recepción y Devolución de Documentación, en relación con el Requerimiento N° 080810 y el acta de acciones y omisiones (fs. 20 y 22, anexo 2 respectivamente), documento este último, en el que consta el reconocimiento del sujeto pasivo, en cuanto se señala: "...referente al Libro de Compras – IVA, manifiesta que no aperturó como tampoco realizó el registro por desconocimiento, por tanto a la fecha no pudo presentar lo solicitado por la Administración Regional..." Sin embargo, consta a fs. 21 del anexo 2, que presentó declaraciones juradas (F. 200) por los períodos enero a diciembre de 2008, notas fiscales de respaldo al crédito IVA, como también declaraciones juradas (F. 510).

Lo señalado precedentemente no significa negar el incumplimiento en que incurrió el contribuyente en relación con la información requerida por la Administración Tributaria; pero debe tenerse presente que ese es un concepto distinto de aquel por el que se pretendió depurar el crédito fiscal, requiriendo el cumplimiento de una obligación que no es legal, ya que como ha manifestado, la aplicación del art. 37 del D.S. N° 27310, respecto de los medios fehacientes de pago, corresponde a compras por montos mayores a UFV 50.000,- que no es el caso, aplicándose evidentemente el mandato constitucional que establece que nadie está obligado a cumplir lo que la ley no obliga ni a abstenerse de lo que no prohíbe.

Es evidente también lo señalado por el demandante, en sentido que las facturas presentadas como descargo, cumplen con lo determinado por el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, lo que no ha sido desvirtuado por la autoridad demandada.

Más aún existe una interpretación errada de parte de la autoridad demandada, pues al emitir el Auto Motivado AGIT-RJ 0036/2013 de 22 de abril, en la parte final del numeral iii de sus fundamentos, indicó: "...le correspondía respaldar sus gastos con dichos registros, que se consideran medios fehacientes de pagos, y no así como pretende el contribuyente se le dé el tratamiento como si se dedicara a la exportación y que por ello este solicitara la devolución impositiva..."

Tan no es cierto lo señalado por la autoridad jerárquica, de acuerdo con la cita precedente, que el párrafo II del art. 37 del D.S. N° 27310, dispone: "En los casos en que se solicite devolución impositiva, el importe anterior se reducirá a treinta mil Unidades de Fomento de la Vivienda (30.000 UFVs)." Es decir, que la acreditación mediante medios fehacientes de pago, no es exclusiva de la actividad exportadora.

V.4.- Lo señalado por el demandante en cuanto solicitó reiteradamente a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el reconocimiento de los pagos efectuados y los impute a la deuda, sin que hubiera sido deferida su solicitud, por lo que pide una vez más se tomen en cuenta los pagos realizados con cargo a la injusta obligación que se le atribuye, no es evidente pues la Autoridad Jerárquica, a través de la resolución impugnada, en la parte final de la misma, página 27, manifestó:

"...debiendo la Administración Tributaria a momento de practicar la nueva liquidación para el pago de la deuda tributaria, previa verificación de los pagos efectuados el 30 de julio de 2012, por el contribuyente, considerar los mismos como pagos a cuenta, cuyo monto total pagado alcanza a Bs 3.041.-; conforme..."

En virtud de la cita anterior, no corresponde a este Supremo Tribunal de Justicia abundar al respecto.

V.5.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0384/2013 de 1 de abril, revocando parcialmente la resolución de alzada, incurrió en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que el demandante impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la depuración de facturas y la invalidación del crédito fiscal correspondiente, por el supuesto de no estar vinculadas a la actividad gravada, no estar vinculadas con el contrato vigente y no presentar medios fehacientes de pago; y de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa que rige la materia, así como de su correcta interpretación, se estableció que las vulneraciones acusadas, son ciertas.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la AGIT, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0384/2013 de 01 de abril, incurrió en interpretación errónea de normas tributarias en relación con la depuración de facturas por el supuesto de no estar vinculadas a la actividad gravada, no estar vinculadas con el contrato vigente y no presentar medios fehacientes de pago.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 44, interpuesta por Sergio Masaru Kawano Echalar, en su condición de profesional liberal (ingeniero civil), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ/0384/2013 de 01 de abril, pronunciada en recurso jerárquico por la AGIT, así como la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0179/2012 de 19 de noviembre, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) de Chuquisaca y la R.D. N° 17-000160-12, de 11 de julio, emitida por la Gerencia Distrital a.i. Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales.

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

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



41

**Petroplus Bolivia S.R.L. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 95 a 108 vta., en la que la Empresa Peptroplus Bolivia S.R.L., representada por Rodrigo Alfonso Palazuelos Gutiérrez, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0075/2013 de 21 de enero de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 151 a 157, Informe de fs. 161, decreto de fs. 162, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Empresa demandante en 21 de diciembre de 2011, fue notificada con la Orden de Fiscalización N° 0011OFE000062 de 13 de diciembre de 2011, en la que se le informa el inicio del proceso de fiscalización al impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) de la gestión 2007.

El 15 de mayo de 2012, la Administración Tributaria, emitió la Vista de Cargo N° 0011-0011OFE000062-0081/2012, determinando una liquidación preliminar de la deuda del contribuyente por los periodos fiscales y los conceptos señalados precedentemente de 6.943.282 UFVs, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y las multas por incumplimiento de deberes formales.

La administración tributaria, a través de Dionicio Cataldi Alanoca, Gerente GRACO Santa Cruz, el 26 de junio de 2012, emitió la R.D. N° 17-00173-12, declarando firme la Vista de Cargo N° 0011-0011OFE000062-0081/2012 determinando una deuda tributaria y la comisión de la contravención por omisión de pago, que asciende a 6.792.959 UFVs correspondientes al IVA e IUE de la gestión 200, confirmando además la multa por actas de contravenciones por 23.000 UFVs.

El 19 de octubre de 2012, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, resolviendo el recurso de alzada deducido por Petroplus S.R.L., emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT SCZ/RA 0381/2012, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo N° 0011-0011OFE000062-0081/2012, resolución que a su vez fue anulada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0075/2013 de 21 de enero de 2013, disponiendo que su inferior dicte una resolución de alzada en la que se pronuncie expresamente sobre las cuestiones planeadas en el recurso de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1. Petroplus S.R.L., bajo el subtítulo "relación de actuados viciados de nulidad", manifestó que la Administración Tributaria, a través del Gerente de Grandes Contribuyentes GRACO Santa Cruz, vició de nulidad sus actos, toda vez que las notificaciones practicadas tanto con la vista de cargo cuanto con la resolución determinativa no fueron cumplidas conforme a procedimiento, pues que procedieron a dejar avisos de visita para la correspondiente notificación, sin que el funcionario vuelva en la fecha anunciada, aspecto que determinó que el representante de Petroplus S.R.L., acuda a las oficinas de GRACO Santa Cruz en compañía de Notario de Fe Pública para conocer el estado del proceso de fiscalización, sin obtener respuesta alguna, como tampoco obtuvo respuesta a las solicitudes de devolución de la documentación de descargo, aspectos que constan en actas notariadas levantadas para probar la arbitraria actuación de la administración tributaria.

2. Añadió que la anómala actuación de la administración tributaria, transgredió varios principios constitucionales, por lo que, ante la existencia de una resolución determinativa en su contra, tuvo que deducir el recurso de alzada, exponiendo y demostrando los defectos de forma de los actos de la administración tributaria que transgredieron las reglas del debido proceso, situándolo en estado de indefensión y solicitando se reconduzca el proceso administrativo a fin de que sus derechos sean reconstituidos declarando la nulidad de los actos de la administración tributaria. Sin embargo, continua el demandante, la autoridad de impugnación tributaria, al resolver la impugnación, no se pronunció sobre todos los aspectos planteados, pronunciando una resolución parcial considerando solamente algunos de los puntos reclamados.

3. En relación a la resolución del recurso jerárquico, indicó que si bien en su parte resolutive dispuso anular la resolución del recurso de alzada, presenta una seria contradicción con la parte considerativa, toda vez que, al determinar la existencia de causales de anulación de la vista de cargo, trata de convalidar los actos de la administración tributaria anteriores a la emisión de dicha vista de cargo, justificando inadecuadamente los errores, violaciones procesales e interpretaciones parcializadas realizadas por la Gerencia de GRACO Santa Cruz, disponiendo una nulidad, cuando en realidad debió pronunciarse sobre los vicios denunciados, disponiendo una nulidad hasta el vicio más antiguo.

4. Agregó que la autoridad general de impugnación tributaria también incurrió en contradicción cuando en su parte resolutive resuelve anular la resolución del recurso de alzada y en la parte considerativa establece la existencia de causales de anulación de la vista de cargo.

5. Refirió que su derecho a la defensa y al debido proceso fueron transgredidos, principalmente con el acto de notificación con la R.D. N° 17-00173-12 de 26 de junio de 2012, toda vez que de la propia documentación de la Administración Tributaria se evidencia que supuestamente la notificación fue efectuada mediante cédula el 30 de junio de 2012, día en el que la Administración Tributaria no realiza ninguna actividad y cuando la Empresa Petroplus no trabaja, situación que se torna más anómala si se toma en cuenta que el día viernes 29 de junio de 2012, funcionarios de GRACO Santa Cruz, dejaron en manos de un empleado de la Empresa un primer aviso de visita en el que comunicaban que retornarían el 2 de julio del año indicado, sin que se efectivice tal situación, por lo que transgredieron la disposición del art. 83 y ss., del Cód. Trib. Boliviano, siendo así que tal resolución determinativa fue puesta a conocimiento del sujeto pasivo recién el 6 de julio de 2012 juntamente con la supuesta notificación que se habría efectuado en el día sábado antes indicado y otro aviso de visita que jamás fue puesto en conocimiento de la Empresa.

6.- Argumentó que el Proveído N° 23-01281-12, a través del que GRACO Santa Cruz niega la presentación de pruebas de reciente obtención, con el argumento que la resolución determinativa ya fue pronunciada en fecha 26 de junio de 2012, es decir cuatro días después de presentados los descargos a la vista de cargo, tampoco les fue notificado de maneja legal, siendo de conocimiento de la Empresa a solicitud e insistencia suya, transgrediendo el art. 81 de la L. N° 2492, llamando la atención la celeridad con la que actuó la administración tributaria, evaluando los descargos presentados el 22 de junio de 2012, siendo que en virtud al art. 99 de la L. N° 2492, la administración tributaria tiene 60 días para emitir la resolución determinativa y no solamente cuatro como ocurrió en este caso.

7.- Acusó que la orden de fiscalización y la vista de cargo contienen vicios de nulidad, al existir una mala notificación con estos actos, pues, no se consigna fecha ni hora de notificación, no contienen fundamentos de hecho y de derecho, no se establece la base sobre la cual se determinan las observaciones, no consignan un análisis técnico que justifique la depuración del crédito fiscal, siendo importante el aspecto en el que la administración señala que conforme al control cruzado se determinó la existencia de facturas no válidas porque no fueron declaradas por el proveedor o emisor de las facturas, como si este hecho fuese de responsabilidad de Petroplus Bolivia S.R.L. Añadió que la administración tributaria actuó con inexistencia de pruebas por lo que la deuda tributaria no se encuentra debidamente sustentada, denotándose inobservancia del principio de verdad material que debe regir la actividad de la administración tributaria, no otra cosa significa que no se hayan considerado facturas por meros defectos formales, cuando ellas acreditaban la transacción efectivamente realizada.

8.- Finalmente, bajo el título "Derechos, Garantías y Normas Conculcadas", transcribiendo el art. 115-II de la C.P.E., 68-6), 7) 8) y 10) del Cód. Trib., indicó que la administración tributaria, violó el derecho al debido proceso en su componente del derecho a la defensa y el derecho a la seguridad jurídica, que en el ámbito constitucional se constituye en un principio rector del ordenamiento jurídico, como tampoco consideró los componentes del debido proceso que son: a) derecho a la defensa, b) derecho a la conclusión del proceso en un plazo razonable, c) derecho a recurrir, d) derecho a la valoración razonable de la prueba, e) derecho a tiempo razonable para preparar la defensa y f) derecho a medios de defensa. Citó varios precedentes contradictorios administrativos pronunciados por la AGIT para hacer procedente su petitorio.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada en todas sus partes la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0075/2013 de 21 de enero de 2013 y en consecuencia ante la existencia de vicios de nulidad se disponga la nulidad de todo lo obrado dejando sin efecto hasta la orden de fiscalización y Vista de Cargo N° 0011-0011OFE0000620081/2012 inclusive.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 19 de septiembre de 2013, que cursa de fs. 151 a 157, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que de la compulsión de antecedentes administrativos, se evidenció que la Vista de Cargo N° 0011-0011OFE0000620081/2012, expone los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones efectuadas en el transcurso de la fiscalización, contemplando la normativa legal y administrativa en la que se fundamentan los cargos, los procedimientos efectuados para cada componente del IVA, del IT e IUE, señalando el detalle de proveedores cuyas facturas fueron sujetas a control cursado, así como el método de determinación utilizado y los respectivos resultados del examen, existiendo una exposición de la clasificación de la depuración de las compras que respaldan el crédito fiscal IVA declarado, desarrollándose cada concepto de la depuración y la fundamentación técnico legal para cada observación puntualizó que en dicha vista de cargo se desarrollaron los procedimientos aplicados para el IT en el que no se establecen reparos y finalmente se expuso lo referente al IUE en el que presenta un cuadro con las cuentas contables consideradas como gastos no deducibles y expone también los indicios que llevan a calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago y se consolidan las actas por contravenciones tributarias vinculadas al proceso de Determinación emitidas durante la fiscalización.

Agregó que de lo anotado presentemente se concluye que la vista de cargo posee en su estructura los requisitos del art. 96-I de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310, también se evidenció que en el periodo probatorio previsto por el art. 98 de la Ley citada, el sujeto pasivo presentó memorial de descargo en el que expone observaciones tanto de forma cuanto de fondo, referidos a los conceptos de depuración del crédito fiscal IVA, presentándose argumentos específicos para cada observación, alegándose que las facturas observadas que fueron objeto de cruce de información contemplan gastos administrativos, argumentos que fueron valorados en la resolución determinativa, demostrándose así que el sujeto pasivo tuvo conocimiento del origen de los reparos establecidos en su contra y ejercer su derecho a la defensa, habiendo sido notificado el sujeto pasivo personalmente.

En relación a la notificación con la resolución determinativa practicada mediante cédula el 30 de julio de 2012, aclara que tal diligencia se practicó en previsión de la R.A. N° 23-00260-12 de 27 de junio de 2012 que habilitó días y horas extraordinarias conforme el art. 82-II de la

L. N° 2492, por lo que no es evidente la vulneración del debido proceso, considerando entonces que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa cumplen los requisitos establecidos en el art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo y arts. 96 y 99 de la L. N° 2492.

Refirió que la resolución que resolvió el Recurso de Alzada N° 504/2013, dictada por la ARIT Santa Cruz, pronunciada a consecuencia de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT RJ 0075/2013 de 21 de enero, fue impugnada por el sujeto pasivo a través del recurso jerárquico, en 9 de julio de 2013, que a la fecha de la respuesta (19 de septiembre de 2013) se encontraba en trámite, deduciéndose que el sujeto pasivo tiene instaurado un proceso en sede administrativa y otro en sede jurisdiccional a través de la presente demanda, aspecto que pidió sea tomado en cuenta.

Concluyo indicando que la resolución de la AGIT ahora impugnada fue pronunciada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

#### II.1.- Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda "interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz" (sic), cuando debió decir que la demanda fue interpuesta por Petroplus Bolivia S.R.L., y se mantenga firme y subsistente la resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0075/2013, impugnada en el proceso.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver la causa, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

a). La administración tributaria, emitió la Orden de Fiscalización N° 0011OFE0062 de 13 de diciembre de 2011, cuyo alcance comprendía la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IVA, IT e IUE del contribuyente Petroplus S.R.L., correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de la gestión 2007 (fs. 112 del anexo)

b). Posteriormente, el 15 de mayo de 2012, emitió la Vista de Cargo N° 0011-0011OFE000062-0081/2012, determinando una liquidación preliminar de la deuda del contribuyente de 6.920.282,00 UFVs, correspondiente al IVA, IT e IUE del periodo indicado, y 23.000,00 UFVs a las actas por contravenciones tributarias vinculadas al proceso de determinación, haciendo un total de 6.943,282 UFVs equivalentes a Bs 12.172,823.00.- importe que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanciones y actas por contravenciones tributarias (fs. 159 a 165 del Expediente)

c). Presentados los descargos por el contribuyente a la vista de cargo (fs. 68 a 76 del Expediente), pronunció la R.D. N° 17-00173-12 de 26 de junio de 2012, resolviendo determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente Petroplus Bolivia S.R.L., la que asciende a un importe de 6.792.959 UFVs, equivalentes a Bs 11.966.341.- Así mismo se calificó la conducta del contribuyente como Omisión de Pago por adecuarse dicha conducta a lo establecido por el art. 165 del C.T.B. y art. 42 del D.S. N° 27310, sancionándose con el importe de 2.733,408 UFVs, equivalentes a Bs. 4.815.117.- correspondiente al 100% del tributo omitido.

d). Interpuesto el recurso de alzada por Ronald Marcelo de Rosa Daza, en representación del contribuyente Petroplus Bolivia S.R.L. (fs. 7-11 del anexo), la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, emitió la Resolución ARIT SCZ/RA 0381/2012, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo N° 0011-0011OFE000062-0081/2012 de 15 de mayo de 2012, a efecto de que la Gerencia GRACO Santa Cruz emita nueva vista de cargo en la que se contemplen las observaciones detalladas en las facturas que originaron el reparo, ello en consideración a que dicho acto carece de un detalle que demuestre los datos y elementos asumidos para generar los reparos determinados por cada concepto observado, los que son requisitos esenciales previsto en el art. 96-I de la L. N° 2492 (fs. 20 a 32 del anexo).

e). Deducido el Recurso Jerárquico por Enrique Martín Trujillo Velásquez, en su condición de Gerente de GRACO Santa Cruz contra la resolución de alzada (fs. 12 a 19 del Anexo), la AGIT pronunció la Resolución el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0075/2013 de 21 de enero, en la que dispuso anular la resolución del recurso de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la citada resolución de alzada, a fin de que la ARIT Santa Cruz dicte nueva resolución de alzada en la que se pronuncie expresamente sobre las cuestiones planteadas en el recurso de alzada, en cumplimiento del art. 211 de la L. N° 3092 y de conformidad al art. 212-I-c) de la ley señalada (fs. 42 a 54 del anexo, reiterada a fs. 14-26 del expediente). L.

f). La resolución jerárquica dio origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos.

g). En el curso de su trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., no habiendo ejercido el demandante su derecho a réplica conforme consta en el Informe de fs. 161, por lo que a fs. 162 se decretó "autos para sentencia".

#### IV.- De la problemática planteada.

Con carácter previo a identificar la controversia traída ante este tribunal, corresponde tener presente que el procedimiento contencioso administrativo constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos logrando el restablecimiento de los derechos que hubiesen sido lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos llevados a cabo en sede administrativa. El art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "el proceso contencioso administrativo procederá en los actos en que hubiese oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiera afectado".

Establecida como se encuentra la naturaleza jurídica del procedimiento contencioso administrativo, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para el conocimiento y resolución de la presente controversia por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias del reclamo conceder si corresponde o, negar en su caso la tutela solicitada por la demandante, en consideración a que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas las instancias con el pronunciamiento de la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia, analizar si fueron debida y correctamente aplicadas las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la Empresa demandante y efectuar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

En este contexto y analizados los antecedentes acaecidos en sede administrativa, se identifican los siguientes puntos que constituyen el objeto de la litis, sobre los que recaerá la decisión del Tribunal Supremo de Justicia:

1.- Si las notificaciones practicadas por GRACO Santa Cruz con la Vista de Cargo N° 0011-0011OFE000062-0081/2012 y R.D. N° 17-00173-12 de 26 de junio de 2012, fueron practicadas cumpliendo la normativa de la L. N° 2403 o, por el contrario transgredieron el Procedimiento.

2.- Si los actos de la Administración Tributaria violaron las reglas del debido proceso en su componente del derecho a la defensa, situando al demandante en estado de indefensión.

3.- Si la orden de fiscalización y la vista de cargo contienen vicios de nulidad, al existir una mala notificación con estos actos, pues, no se consigna fecha ni hora de notificación, no contienen fundamentos de hecho y de derecho, no se establece la base sobre la cual se determinan las observaciones, no consignan un análisis técnico que justifique la depuración del crédito fiscal.

4.- Si la resolución de la AGIT resulta contradictoria entre la parte considerativa y la resolutive cuando dispone la anulación del recurso de alzada y desconoce los vicios de nulidad de la vista de cargo que fueron declarados como probados por la ARIT Santa Cruz.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. En relación al primer punto de controversia. En relación a este punto, se tiene que el representante de la empresa demandante, acusó que la orden de fiscalización y la vista de cargo contienen vicios de nulidad, al existir una mala notificación con estos actos, pues, no se consigna fecha ni hora de notificación, incumplieron procedimiento cuando se dejaron avisos de visita, sin que el funcionario vuelva en la fecha anunciada, aspecto que se halla demostrado con las actas notariales que constan en antecedentes, y lo que es peor, la notificación con la Resolución Determinativa fue practicada en un día no laborable tanto para GRACO cuanto para Petroplus.

Rebatiendo esta afirmación, la autoridad demandada mencionó las diligencias de notificación cumplieron a cabalidad con el procedimiento dispuesto por la L. N° 2492 y que, en lo respecta a la diligencia de notificación practicada en día sábado, esta se realizó en previsión de la R.A. N° 23-00260-12 de 27 de junio de 2012 que habilitó días y horas extraordinarias conforme el art. 82-II de la L. N° 2492 .

En el tema que nos ocupa, la sección III de la L. N° 2492 , prevé las formas y medios de notificación de los actos y actuaciones de la administración tributaria. Así el art. 83 de la ley citada señala: "(medios de notificación). I. Los actos y actuaciones de la administración tributaria se notificarán por uno de los medios siguientes, según corresponda: 1. Personalmente; 2. Por cédula; 3. Por edicto; 4. Por correspondencia postal certificada, efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación electrónicos, facsímiles o similares; 5. Tácitamente; 6. Masiva; 7. En secretaría.

El parág. II del mismo artículo establece que será nula toda notificación que no se ajuste a las formas anteriormente descritas y que las mismas, a excepción de las notificaciones por correspondencia, edictos y masivas, se practicarán en días y horas hábiles administrativos, y únicamente por motivos fundados, la autoridad administrativa competente podrá habilitar días y horas extraordinarios, es decir que la notificación en días y horas extraordinarios se constituye en una excepción, debiendo existir motivos fundados para ello.

En el caso de autos, de la revisión de antecedentes, se evidencia a fs. 112 del anexo, que con la Orden de Fiscalización N° 0011OFE000062 de 13 de diciembre de 2011, en la que se le informa el inicio del proceso de fiscalización al IVA e IUE de la gestión 2007, fue notificado Ronald Marcelo de la Rosa B., representante de Petroplus Bolivia, mediante cédula a hrs. 17:00 del 21 de diciembre de 2011, firmando Ronald Rojas Barriga como Fiscalizador y Karina Saucedo como testigo de actuación. En la misma fecha fue notificado también mediante cédula el representante legal de Petroplus con el Requerimiento F-4003 (ver fs. 113 del anexo), que otorga un plazo de 10 días para la presentación de la documentación requerida. Ahora bien, conforme consta en la vista de cargo, bajo el subtítulo "actuaciones notificación con la orden de verificación externa y requerimiento F-4003", el contribuyente mediante nota ingresada a través de hoja de ruta NUIT 5544/2011, solicitó prórroga de 15 días para la entrega de la documentación, solicitando una segunda prórroga el 12 de enero de 2012, ingresando con hoja de ruta NUIT 169/2012 (fs. 52 del expediente), actos del contribuyente que denotan conocimiento del proceso de fiscalización instaurado, por lo que, bajo ningún concepto puede alegar a su favor desconocimiento del proceso instaurado por la administración tributaria, cuál es su pretensión cuando en la demanda reclama la notificación a juicio suyo anómala con la orden de fiscalización y solicita nulidad de obrados hasta este acto de la administración tributaria alegando que por la mala notificación no tuvo oportunidad de presentar los descargos pertinentes. Consecuentemente, la notificación con la Orden de Fiscalización al sujeto pasivo de la relación tributaria cumplió su finalidad cual era hacer conocer al destinatario el inicio del proceso de fiscalización y además fue convalidada expresamente por el contribuyente a momento de solicitar ampliación de plazo para la presentación de la documentación requerida por la Administración Tributaria.

En relación a la notificación practicada con la vista de cargo y resolución determinativa, el art. 84 de la L. N° 2492, establece: "(notificación personal). I. Las vistas de cargo y resoluciones determinativas que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el art. 89 de este Código así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal. II. La notificación personal se practicará con la entrega al interesado o su representante legal de la copia íntegra de la resolución o documento que



debe ser puesto en su conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación literal y numérica del día, hora y lugar legibles en que se hubiera practicado (...)” (negritas y subrayo fueron añadidas).

Fluye del expediente que el demandante fue notificado con la Vista de Cargo N° 0011-0011OFE000062-0081/2012, a hrs. 15:00 del 22 de mayo de 2012 personalmente, constando la firma del notificado y su correspondiente aclaración, en la que se puede leer “Marcelo De la Rosa” (ver notificación de fs. 66 del expediente). Es necesario e importante destacar que con la notificación de la vista de cargo, también se notifica en el mismo acto administrativo al sujeto pasivo con el plazo de 30 días para presentar los descargos que estime convenientes, conforme previsión del art. 98 de la L. N° 2492, por lo que, dicha notificación y conforme la disposición del artículo glosado en el párrafo precedente la notificación fue practicada personalmente no siendo evidente lo alegado por el demandante en sentido que existió una ilegal notificación con la vista de cargo.

En cuanto a la notificación con la R.D. N° 176-00172-12 de 26 de junio de 2012, el demandante aduce que la misma fue practicada en día inhábil y por cédula cuando la norma tributaria dispone que tal acto administrativo debe ser notificado de manera personal. En efecto, conforme se estableció párrafos precedentes, el art. 84-I y II de la L. N° 2492 prevé que con la resolución determinativa, el sujeto pasivo de la relación tributaria, tercero responsable, o a su representante legal debe ser notificado de manera personal y es el art. 86-II de la misma disposición legal que manda a que las notificaciones sean practicadas en días y horas hábiles administrativos, y únicamente por motivos fundados, la autoridad administrativa competente podrá habilitar días y horas extraordinarios, reputándose como nulas las notificaciones que no cumplan con esta normativa tributaria.

Ahora bien, conforme consta a fs. 140 del anexo, la Administración Tributaria notificó con la resolución determinativa al representante legal de Petroplus Bolivia S.A., mediante cédula a hrs. 11:58 del 30 de junio de 2012, existiendo un primer aviso de visita fechado en 29 de junio de 2012, en el que se hace constar que el funcionario encargado de la notificación al no encontrar el representante legal de la empresa hoy demandante, comunica que retornará al 30 de junio de 2012 a hrs. 9:30, dejando el aviso “en la puerta del domicilio fiscal”, constando a fs. 138 del anexo un segundo aviso de visita en el que reza: “El 30 de junio de 2012, a hrs. 9:30 Ud., señor De la Rosa Daza Marcelo ha sido buscado en su domicilio fiscal (...)”, cursando a fs. 139 del Anexo la representación del fiscalizador dirigida al Gerente de GRACO Santa Cruz, quién el mismo 30 de junio de 2012, pronuncia resolución disponiendo la notificación del contribuyente mediante cédula, invocando los arts. 83 y 85 de la L. N° 2492, acto que como se tiene dicho, fue cumplido a hrs. 11:58 del 30 de junio de 2012.

Es necesario hacer constar que es en el mismo 30 de junio de 2012 que la Administración Tributaria procede a realizar todos los actos previos a la notificación cedularia, es decir que, en horas de la mañana del día indicado, se procede a dejar el segundo aviso de visita, se realiza la representación del fiscalizador, el Gerente de GRACO Santa Cruz dicta la resolución disponiendo la notificación cedularia y, finalmente se procede a la notificación, llamando la atención al Tribunal Supremo de Justicia este extremo, máxime, si, conforme consta en el acta notariada de fs. 82 del expediente, el representante legal del demandante, en 6 de julio de 2012 se constituyó en oficinas de GRACO Santa Cruz, a efecto de ser notificado con la resolución determinativa y otros actuados posteriores al aviso de visita dejado el 29 de junio de 2012, consignándose en dicha acta notarial“(…) Luego de encontrarnos en dichas oficinas la Secretaria de GRACO procedió a notificar a Ronald Marcelo De La Rosa, con la resolución determinativa y otros actuados (...)”, aspecto que demuestra que hasta ese momento (6 de julio de 2012), Petroplus Bolivia S.A., no conocía la R.D. N° 176-00173-12 de 26 de junio de 2012, menos fue notificado con ella, sin embargo, aparece una notificación cedularia de fecha anterior (30 de junio de 2012), practicada además en día sábado considerado como día inhábil, transgrediendo los art. 84 y 85 de la L. N° 2492, sin que exista el motivo fundado a que hace referencia el parág. II del art. 83 de la ley citada para que la autoridad administrativa haya habilitado el día sábado para la notificación cedularia pues, la R.A. N° 23-99260-12 de 27 de junio de 2012 (fs. 114 del anexo) en la que el Gerente de GRACO Santa Cruz habilita el 30 de junio de 2012 como día hábil, no contiene el motivo fundado a que se refiere la norma tributaria, pues el único fundamento es el resguardar los intereses del Estado.

De lo anterior, se concluye que efectivamente, la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa no cumple con la norma tributaria citada y glosada, situación que fue uno de los puntos de reclamo del recurso de alzada de fs. 1 a 10 del anexo y que no mereció pronunciamiento alguno por la ARIT Santa Cruz, reputándose entonces como nula aquella notificación, correspondiendo en este punto conceder razón al demandante, no pudiendo establecerse una convalidación del acto de notificación conforme se hizo con la notificación con la vista de cargo, habida cuenta que la forma de notificación con la resolución determinativa se encuentra expresamente penada con nulidad, por consiguiente constituye vulneración al debido proceso, y derecho de defensa del contribuyente, que se encuentran tutelados constitucionalmente.

Es necesario dejar claramente establecido que en relación a la notificación con la resolución determinativa, no puede alegarse convalidación del acto de notificación en consideración a que el demandante fue notificado en secretaría de GRACO el 6 de julio 2012, por segunda vez, reputándose esta notificación como válida frente a la nulidad de la primera notificación, en virtud a que, “el principio de la finalidad del acto”, solamente encuentra su aplicación en actos pronunciados y enmarcados en derecho, no así en los actos pronunciados y/o ejecutados en franca transgresión al ordenamiento jurídico, como ocurrió en autos, cuando la administración tributaria pretende validar una notificación cedularia realizada inobservando la previsión de los arts. 84 y art. 89, inobservancia que se encuentra penada expresamente por ley con la nulidad conforme prevé el parág. II del art. 83 de la L. N° 2492 que prevé la nulidad de la notificación cuando no se ajuste a las formas establecidas en la norma tributaria, por lo que en ningún caso puede reputarse como válida la segunda notificación practicada por la administración tributaria con la resolución determinativa.

V.2.- A cerca del segundo punto, objeto de la Litis, es decir, si los actos de la Administración Tributaria violaron las reglas del debido proceso en su componente del derecho a la defensa, situando al demandante en estado de indefensión, el demandante alegó que con la actuación anómala de la administración tributaria, traducida en las ilegales y nulas notificaciones con los actos administrativos, fue privado de su derecho a la defensa, del acceso a conocer las actuaciones de la administración tributaria, así como a obtener de dicha instancia la

documentación que le sirva de prueba de descargo en los recursos de impugnación, pues, conforme hace constar en el acta notariada de fs. 77 del expediente, en 3 de julio de 2012, se constituyó en oficinas de GRACO Santa Cruz para reclamar la documentación por él presentada, anotándose en el acta notariada "(...) Asimismo Ronald Rojas procedió a la devolución de dos cajas conteniendo facturas que le fueron devueltas a la empresa con el resto de la documentación (...)", constando también que a la solicitud de devolución del resto de la documentación se les manifestó que debían presentar tal solicitud por escrito para hacer entrega de todo lo requerido, evidenciándose entonces que hasta esa fecha (3 de julio de 2012), el contribuyente no obtuvo toda la documentación que fue presentada a GRACO Santa Cruz y que, a juicio suyo, pudo haber hecho valer en los recursos de impugnación.

Con carácter previo a resolver este punto de la Litis, es menester mencionar que, el art. 115 de la C.P.E. establece que el Estado debe garantizar el derecho al debido proceso, a la defensa. Es así que, el debido proceso reviste una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones que puedan afectar los derechos o situaciones jurídicas del sujeto administrado, debiendo ser atendida con un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Uno de los elementos del debido proceso es precisamente el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad, derecho que debe ser respetado tanto en el ámbito judicial cuanto en el administrativo, siendo su observancia obligatoria en todas las fases del procedimiento y ha sido acogido como uno de los principios de la jurisdicción ordinaria en el art. 30-12 de la L.O.J.

En el ámbito tributario los principios y garantías constitucionales antedichas han sido reconocidos en el art. 68-6 y 10 de la L. N° 2492, estableciendo que constituyen derechos del sujeto pasivo el debido proceso y el conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada, a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se formulen en su contra.

En autos, se ha probado que no existió la devolución oportuna de la documentación original del contribuyente Petroplus S.A., que pudo servir como prueba de descargo ante la instancia recursiva, como también se ha probado la ilegal notificación cedulaaria con la R.D. N° 176-00173-12 de 26 de junio de 2012, aspectos que, sin duda conculcaron las normas del debido proceso y situaron al contribuyente en estado de indefensión, privándole del ejercicio legítimo de su derecho consagrado y protegido constitucionalmente, vicios que fueron denunciados en la instancia de alzada y que no merecieron pronunciamiento alguno, concluyendo el Tribunal Supremo de Justicia que, efectivamente, estos actos de la Administración Tributaria son trasgresores de los derechos y garantías antes indicados, ameritando en consecuencia, reponer el respeto al debido proceso y el derecho a la defensa.

V.3. En relación al tercer punto de controversia, es decir si la orden de fiscalización y la vista de cargo contienen vicios de nulidad, al existir una mala notificación con estos actos, pues, no se consigna fecha ni hora de notificación, no contienen fundamentos de hecho y de derecho, no se establece la base sobre la cual se determinan las observaciones, no consignan un análisis técnico que justifique la depuración del crédito fiscal; cabe señalar que, se ha establecido en el análisis del primer punto de controversia, que la administración tributaria notificó a Ronald Marcelo De la Rosa, representante de Petroplus Bolivia, con la Orden de Fiscalización mediante cédula a hrs 17:00 del 21 de diciembre de 2011, siendo también notificado en el mismo acto con el requerimiento f-4003, que otorga un plazo de 10 días para la presentación de la documentación requerida por el ente fiscalizador (fs. 113 del anexo), presentando el contribuyente solicitud de prórroga de 15 días para la entrega de la documentación, existiendo hasta una segunda solicitud de prórroga para presentación de aquella documentación (fs. 52 del expediente). Se dijo también que a raíz de estos actos realizados por el contribuyente, éste no podía alegar a su favor desconocimiento del proceso instaurado por la administración tributaria, arribándose a la conclusión que no existió la anómala e ilegal notificación con la orden de fiscalización reclamada por el demandante.

En cuanto a la notificación al contribuyente con la Vista de Cargo N° 0011-0011OFE000062-0081/2012, se concluyó en el análisis del primer punto de controversia, que la notificación con este acto fue practicada a hrs. 15:00 del 22 de mayo de 2012 personalmente, constando la firma del notificado y su correspondiente aclaración, en la que se leía, "Marcelo De la Rosa" (ver fs. 66 del expediente), haciéndole conocer también el plazo de 30 días para la presentación de los descargos que considere pertinentes, antes del pronunciamiento de la resolución determinativa que corresponda. Resultando entonces, no ser evidente la afirmación del demandante en sentido que tanto la orden de fiscalización cuanto la vista de cargo transgredieron las disposiciones de la L. N° 2492 en relación a la notificación con dichos actos, constando de manera expresa como se tiene dicho, día y hora de notificación.

Ahora bien, en relación a que estos actos de la Administración Tributaria (orden de fiscalización y vista de cargo) no contienen fundamentos de hecho y de derecho, no establecen la base sobre la cual se determinan las observaciones, no consignan un análisis técnico que justifique la depuración del crédito fiscal, corresponde decir que estos aspectos fueron reclamados por Petroplus Bolivia en el recurso de alzada, resolviendo la ARIT Santa Cruz, anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo N° 0011-0011OFE000062-0081/2012 de 15 de mayo de 2012, a efecto de que la Gerencia GRACO Santa Cruz emita nueva vista de cargo en la que se contemplen las observaciones detalladas en las facturas que originaron el reparo, resolución que a su vez fue anulada por la AGIT que al pronunciar la Resolución el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0075/2013 de 21 de enero, determinó que la ARIT Santa Cruz dicte nueva resolución de alzada en la que se pronuncie expresamente sobre las cuestiones planteadas en el recurso de alzada. Estos hechos, privan al Tribunal Supremo de Justicia a ingresar al análisis de fondo, no pudiendo pronunciarse sobre aspectos que no merecieron pronunciamiento en sede administrativa,

pues, sabido es que el marco sobre el que este tribunal ha de pronunciar sentencia constituye el fundamento de la demanda y la resolución administrativa impugnada judicialmente.

V.4.- Sobre el cuarto punto, objeto de la Litis, si la resolución de la AGIT resulta contradictoria entre la parte considerativa y la resolutive cuando dispone la anulación del recurso de alzada y desconoce los vicios de nulidad de la vista de cargo que fueron declarados como probados por la ARIT Santa Cruz, corresponde expresar que no se encuentra en la resolución de la AGIT incongruencia alguna que permita establecer contradicción entre la parte considerativa y la resolutive, es más, cuando determina la inexistencia de causal para la anulabilidad de la vista de cargo y por ello, dispone que la ARIT Santa Cruz, emita pronunciamiento sobre el resto de los vicios denunciados por el sujeto pasivo en el recurso de alzada, realiza una correcta aplicación del art. 211 de la L. N° 3092, velando por el derecho que le asiste al contribuyente a ser oído a través de los recursos de impugnación que le franquea la ley, no siendo evidente la afirmación del demandante en cuanto a este punto se refiere.

#### V.5. Conclusión.

Por el fundamento de la presente resolución, se concluye que la entidad demandante cumplió con la carga argumentativa de su acción únicamente en cuanto al vicio de nulidad en el acto de la notificación con la R.D. N° 17-00173-12 de 26 de junio de 2012, no así en relación a la nulidad alegada en relación a la orden de fiscalización y vista de cargo por incumplimiento a los requisitos previstos en el art. 96 de la L. N° 2492, por lo que este Tribunal Supremo, ejerciendo la labor de control de legalidad de los actos administrativos a los que se circunscribe, determina haber lugar a conceder razón al demandante únicamente en cuanto al extremo mencionado.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA EN PARTE la demanda y en su mérito, deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0075/2013 emitida el 21 de enero de 2013 por la AGIT, así como también deja sin efecto la resolución que la antecedió pronunciada por la ARIT Santa Cruz, únicamente en cuanto a la notificación con la R.D. N° 176-00173-12 de 26 de junio de 2012 se refiere, disponiendo la anulación de obrados hasta que la Administración Tributaria practique nueva notificación al contribuyentes Petroplus Bolivia S.A., con dicha resolución pronunciada por el Gerente GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales conforme a ley.

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Pastor S. Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



42

**Estación de Servicio Surtidor "Canedo Zona Mesa Verde" c/  
Superintendente Tributario General  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

Pronunciada en cumplimiento del auto de acción de Amparo Constitucional N° 3/2016 de 29 de julio, emitida por el Juez 2° de Partido en lo Civil del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca, constituido en Juez de garantías que dispuso dejar sin efecto la Sentencia 96/2015 de 24 de marzo, emitida por Sala Plena de este Tribunal; y en consecuencia, ordenó la emisión de un nuevo fallo.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 33, interpuesta por la Estación de Servicio Surtidor Canedo Zona Mesa Verde, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0425/2008 de 7 de agosto, dictada por el Superintendente Tributario General, la contestación de fs. 42 a 55, réplica, dúplica y los antecedentes de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

José Antonio Canedo Claros en representación legal de la Estación de Servicio Surtidor Canedo Zona Mesa Verde, formula demanda señalando que la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la R.D. N° 177/2007 de 06 de diciembre de 2007, que fue anulada por la Resolución de Recurso de Alzada STR/CHQ/RA 0049/2008, con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo, determinación que fue recurrida por la Administración Tributaria en recurso jerárquico, que fue resuelto con la resolución impugnada en el presente proceso, mediante la cual la autoridad demandada resolvió dejar sin efecto la resolución de alzada y mantener firme y subsistente la resolución determinativa.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

1. Falta de notificación con la resolución de radicatoria. Señala que a pesar que en la resolución jerárquica impugnada, se hizo constar que ambas partes fueron notificadas con el decreto de radicatoria del recurso planteado por la Administración Tributaria, dicho actuado nunca fue puesto en su conocimiento, lo que demuestra la parcialización a favor de la Administración Tributaria, violando así los arts. 32 y 33 de la L. N° 2341 que señalan que debe notificarse al administrado con el recurso jerárquico, para que en uso de sus derechos subjetivos, el debido proceso y el derecho a la defensa pueda contestar, razón por la cual son nulos los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

2. Señala que existe nulidad de obrados porque la Administración Tributaria puso en tela de juicio su personería para presentar cualquier memorial en el presente caso, no obstante, la resolución emitida por la Superintendencia General, apoyándose en los arts. 336 y 337 del Cód. Pdto. Civ. aplicable por disposición del art. 5-II de la L. N° 2492, estableció que “es extemporánea y no corresponde pronunciamiento alguno” (sic).

Agrega que ese razonamiento es plenamente contradictorio al ordenamiento jurídico, cuando el art. 58 del Cód. Pdto. Civ. señala claramente qué documentos se deben presentar para representar a otra persona, además Víctor Camargo Marín, no dio por bien hecho lo actuado por su persona, haciendo aplicable el art. 254-7) concordante con el art. 275 del procesal civil, dando lugar a la nulidad de obrados hasta el estado de que dicha persona, de por bien hecho lo gestionado a su nombre o asuma directamente su defensa, tal como reconoce la jurisprudencia en el A.S. N° 2 de 3 de enero de 1987 de la Sala Civil I de la Excm. Corte Suprema de Justicia.

Continúa indicando que el primer actuado fue notificado a través de cédula a Víctor Camargo Marín, la cual no le fue entregada, pese a que comunicó que la empresa tiene otro nombre y que desconocía el domicilio de Víctor Camargo, quien ya no vivía en la ciudad. Con esa información, la Administración Tributaria debió notificar mediante edictos, como lo establece el art. 121-III del Cód. Pdto. Civ.

3. Refiere también la falta de apreciación de pruebas, señalando que en el punto IV 3.2 (sic) extrañamente el SIN Regional Chuquisaca en el recurso jerárquico dice que las pruebas no fueron presentadas al SIN, cuando claramente indica que el proceso determinativo fue realizado sobre la base de las declaraciones juradas de la gestión 2003 que se presentaron oportunamente y con base en la documentación emitida por un tercero (Superintendencia de Hidrocarburos). Transcribiendo los arts. 48 y 71-I, 100-5 y 6) L. N° 2492, argumenta que el SIN Chuquisaca debió solicitar información a las entidades o empresas con las que tuvo relación comercial, pues el SIN Chuquisaca tenía que recabar información de REFISUR, EMPRESA BOLIVIANA de REFINACION y YPFB., consistente en libros mayores, menores IVA, IT, copias de sus facturaciones, balances, auditorías internas y/o externas con el respectivo dictamen, porque esos son los documentos válidos para realizar comparaciones, cruce de información y otros; pues eran las indicadas para brindar la información por ser las que le vendieron el producto (gasolina y diesel oil).

4. Seguidamente se refiere a la nulidad de reparos, manifestando que la Administración Tributaria se basó en la información de un tercero, como es la Superintendencia de Hidrocarburos, que dio informes globales presentados por los mayoristas que vendían el producto a las estaciones de servicio, y no de fuente directa, que en el caso serían REFISUR, Empresa Boliviana de Refinación y YPFB.

Hace mención a los arts. 200-I y 210-I de la L. N° 3092, que señalan el camino que debe seguir la Administración Tributaria para realizar el cruce de información, y que es más, la información que supuestamente fue adquirida, no se conoce de dónde salió, porque no está respaldada por una carta de solicitud, legalización de copias y firmas de la autoridad que hubiera emitido dichos documentos, tampoco fueron respaldadas por notas fiscales que acrediten la venta de combustible, como lo hacen con las ventas que realiza YPFB, por tanto carecen de valor jurídico como prevén los arts. 100-5 y 6 de la L. N° 2492 concordante con los arts. 12, 13, 20, 21, 34, de la C.P.E., 19, 1296, 1523 del Cód. Civ. y 13 del Cód. Pdto. Civ..

Agrega que si bien la Superintendencia Tributaria General por mandato del art. 210. I L. N° 3092 puede pedir información, ésta debería ser puesta en su conocimiento tal como dispone el referido artículo, aspecto que no sucedió porque no le pidió sus Libros Mayores, Menores IVA, IT, copias de sus facturaciones, balances, auditorías internas y/o externas con el respectivo dictamen a los mayoristas Y.P.F.B., E.B.R. y REFISUR que le vendían diesel y gasolina en la gestión 2003, para saber la verdad material de los hechos y solo se limitó a pedir información sin su participación, contraviniendo la norma citada. Consiguientemente, los únicos llamados a certificar y confirmar ventas de diesel y gasolina que se realizó a su empresa en la gestión 2003 son los distribuidores mayoristas.

5. También se refiere a la nulidad en la emisión de la Vista de Cargo, indicando que a fs. 157 a 161 cursan las solicitudes de la Dirección de Fiscalización, tanto por carta como por correo electrónico, donde se solicita NNFFS de respaldo a detalle del SIRESE. De la misma forma, a fs. 160 cursa la impresión de correo electrónico que envió Yolanda Flores, donde claramente menciona que no tienen respaldo de notas fiscales, para lo cual ordenan que se tome en cuenta el detalle de volúmenes obtenidos de la Superintendencia de Hidrocarburos; es decir, documentación obtenida ilegalmente por no estar respaldada por el SIRESE, tal cual solicitó el Jefe de Departamento de Fiscalización.

Agrega que a fs. 163, en el cuaderno procesal cursa la nota GDCH- DER-366 de 19 de septiembre de 2007, dirigida al Jefe de Departamento de Recaudaciones del SIN, donde claramente señalan que las declaraciones juradas realizadas son veraces, y que surge la incongruencia, porque dicha carta fue recibida a horas 18:30 de la misma fecha, pero el Informe GDCH/DF/IF/VI/125/2007 de fs. 169 a 170 es

de 17 de septiembre y la Vista de Cargo N° 10/VC/VI/00062800038/028/2007 de fs. 171 a 172, es de la misma fecha, de manera que puede apreciarse que fueron realizados sin tomar en cuenta las solicitudes del Jefe del Departamento de Fiscalización y las respuestas a esas solicitudes, evidenciándose que el SIN actuó sin tomar en cuenta la normativa legal vigente porque el plazo para entregar ese informe ya prescribió.

Añade que el Operativo 280-Gasolineras fue ordenado el 7 de septiembre de 2006, y el 18 de septiembre fue asignando a la Lic. Ericka Inclán G., como Fiscalizadora. Del 18 de septiembre de 2006 al 17 de septiembre de 2007, que supuestamente estaba el informe final y la Vista de Cargo, fue un año que tuvieron para dicho efecto, por tanto, ambos están fuera de término porque conforme consta a fs. 163, el 19 de septiembre recién recibieron las respuestas a solicitudes realizadas con anterioridad, apreciándose que existió mala fe, irresponsabilidad, violación al principio de debido proceso, además que existirían supuestas falsedades ideológicas y materiales de documentos e incumplimiento de sus deberes formales en el proceso de investigación conculcando así sus derechos fundamentales, afirmación que sustenta con la permisividad del art. 104 de la L. N° 2492 la cual señala el procedimiento de la fiscalización.

6. También se refiere a la nulidad de acta, señalando que el Acto N° 015/2007, no existe en el cuaderno procesal porque solo son hojas en blanco (ver fs. 205 a 207), que dice acta de comité, es o ha sido una reunión interna no sujeta a formalidades por parte de la normativa legal.

Esa Acta N° 015/2007, dice que las pruebas de descargo presentadas por SOMCO S.R.L. carecen de valor, fue mencionada en la resolución determinativa, la cual no existe; sin embargo el SIN Chuquisaca y la Superintendencia Tributaria General, señalan que solamente es un jueguito interno que pueden o no realizar y que la prueba que presentó fue de conocimiento de un grupito que se reunió para tomar en cuenta su descargo o no.

Continua señalando que lo cierto y evidente, es que en un comité de evaluación necesariamente tiene que haber recibido una instrucción de autoridad competente, que en el caso sería el Gerente de Impuestos Regional Chuquisaca, anomalías que se evidencian en el cuaderno procesal en perjuicio de su persona por el manejo irresponsable y malicioso hacia los contribuyentes, por lo que este Tribunal deberá ordenar la investigación respectiva para determinar la responsabilidad tal cual lo establece la L. N° 1170 (Ley SAFCO).

7. Finalmente se refiere a la existencia de confesión de parte en los cuadernos de trabajo, menciona el Lic. Peter Campos, Jefe del Departamento de Fiscalización del SIN Chuquisaca, en la carta de 13 de julio de 2007 dirigida a la Lic. Marlene Ardaya Gerente de Fiscalización del SIN, la anulación OVI-Operativo 280-Gasolineras en razón de los problemas que se detallaron en el informe GDCH-DF-451/2007 que cursa en el cuaderno procesal a fs. 150 a 153.

En el num. IV Impuestos Nacionales-Regional Chuquisaca, claramente manifestó que los reportes de la Superintendencia de Hidrocarburos y YPFB pueden tener errores de transcripción, por tanto, las copias de las notas fiscales emitidas a los contribuyentes son los únicos documentos válidos para el respaldo; asimismo, recomendó que se deje sin efecto la OVI Operativo 208-Gasolineras, porque las Estaciones de Servicio tienen tanques de almacenamiento de diferentes capacidades, solicitud que a su modesto entender, es una confesión de parte que se constituye en una de las pruebas más importantes y decisivas en un proceso la cual es corroborada por el art. 1321 de Cód. Civ., concordante con los arts. 347 a 403 del Cód. Pdto. Civ., por lo que el juez sin más trámite, ni prueba pronunciara sentencia.

### I.3. Petitorio.

En mérito a lo expuesto, pide se declare probada la demanda, se deje sin efecto la resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/425/2008 y la R.D. N° 177/2007 y consiguientemente vigente la Resolución de Recurso de Alzada STR/CHQ/RA/0049/2008.

### II. De la contestación a la demanda.

Que la autoridad demandada responde en forma negativa, señalando que conforme acredita la diligencia cursante a fs. 337 del expediente el 21 de mayo de 2008, el demandante José Antonio Canedo Claros fue legalmente notificado con el decreto de radicatoria STG/SC/DR/0199/2008 mediante copia de ley fijada en la Secretaría de la Superintendencia Tributaria General, de conformidad al art. 205-I de la L. N° 3092, y añade que el procedimiento del recurso jerárquico no prevé la contestación del recurso, sino la etapa de prueba de 10 días siguientes posteriores a la fecha de notificación con la admisión, además pueden presentarse alegatos orales o escritos, consecuentemente manifiesta que la aseveración del demandante no se ajusta a la verdad de las actuaciones procesales, además infiere que el demandante de forma deliberada o por desidia no presentó sus alegatos en conclusiones.

Con relación a la nulidad, el art. 35-c) de la L. N° 2341, refiere a la nulidad de pleno derecho, no es aplicable al caso, porque la emisión y notificación del decreto de radicatoria, se sujetaron estrictamente a las normas procedimentales contenidas en los arts. 205-I y 219 de la L. N° 3092 (Título V del CTb).

Refiriéndose a la afirmación de que el SIN Chuquisaca, puso en tela de juicio su personería, señala que los arts. 336 y 337 del Cód. Pdto. Civ. aplicables por disposición del art. 5-II de la L. N° 2492, la excepción de incapacidad o impersonería en el demandante, debe ser presentada antes de la contestación a la demanda, y en el caso de autos, en mérito a que le Administración Tributaria no planteó excepción antes de contestar el recurso de alzada, resultó extemporánea su observación, por lo que no correspondió pronunciamiento alguno.

Adicionalmente, el demandante, acompañó copias legalizadas del testimonio de transferencia de cuotas de capital, fotocopia de cédula de identidad, inhabilitación del NIT de SOMCO S.R.L., y otros documentos y se apersonó señalando expresamente el proceso, y que era propietario unipersonal de la empresa, por tanto, su argumento, no tiene sustento material ni jurídico.

Manifiesta que la Administración Tributaria, mediante nota GNF/DIF-N/733/2005 de 17 de mayo de 2005 solicitó a la Superintendencia de Hidrocarburos información sobre los volúmenes comercializados de Gasolina y diesel por la gestión 2003, información proporcionada con nota SH-4302 DRC-1905/2005 de 03 de junio de 2005, consistente en un listado de los mayoristas distribuidores de combustibles, listado de estaciones de servicio a nivel nacional; reportes mensuales de volúmenes de venta de productores a los mayoristas (por mayorista), reporte

mensual de volúmenes vendidos por los mayoristas a las estaciones de servicio, movimiento mensual de volumen del producto por estación de servicio, información mensual sobre volúmenes importados y comercializados de diesel reportados por los importadores y precios vigentes en la gestión 2003, información emitida por un ente público competente y especializado en la materia, tiene pleno valor probatorio con arreglo al art. 217 in fine de la L. N° 3092.

Continua señalando que como resultado de la verificación de la información proporcionada por dos fuentes (SOMCO S.R.L. y la Superintendencia de Hidrocarburos), la Administración Tributaria estableció diferencias que no fueron desvirtuadas documentalmente por el contribuyente puesto que no respaldó sus afirmaciones en la etapa de descargos, ni en la instancia de alzada, porque no existe en obrados prueba suficiente que desvirtuó la determinación efectuada.

Refiere también, que de acuerdo con los antecedentes, la Administración Tributaria obtuvo información de la Superintendencia de Hidrocarburos SIRESE sobre la comercialización mensual mayorista de gasolina Especial y Diesel Oil y de YPFB sobre el diesel oil importado correspondiente a la gestión 2003 y que la administración, en base a los volúmenes de gasolina especial diesel local e importado adquiridos por SOMCO S.R.L., según reportes remitidos por los proveedores mayoristas a la Superintendencia de Hidrocarburos y YPFB por un total de Bs 10.035.659.- así como la información obtenida de la base de datos (SIRAT 2), estableció la cantidad de los productos vendidos a los consumidores finales, determinando cantidades mensuales para la gestión 2003, multiplicando por el precio del litro de gasolina y diesel, determinó diferencias a favor del Fisco en los periodos enero a diciembre de la gestión fiscalizada por Bs 760.765.- que dio, aplicado el impuesto omitido, dio como resultado la suma de Bs. 98.899.- En consecuencia, se evidencia que la información obtenida por la Administración Tributaria se halló plenamente respaldada con sujeción a lo establecido en los arts. 43-I, 73 de la L. N° 2492 y el art. 217 in fine de la L. N° 3092, por lo que se concluye que no existe nulidad en los reparos efectuados por la Administración Tributaria como erróneamente aduce el demandante.

Por otro lado manifiesta que la Administración Tributaria no cuestionó la veracidad de las declaraciones juradas, sino que no declaró la totalidad de sus ventas.

Señala también, que el 4 de octubre de 2006 la Administración Tributaria notificó a SOMCO S.R.L. (actual Estación de Servicio Surtidor Canedo Zona Mesa Verde) con el formulario de Orden de Verificación Interna F-7520 y el 17 de septiembre de 2007 emitió la Vista de Cargo, el cual fue pronunciado en el plazo previsto en el art. 104. V) de la L. N° 2492, por lo que el argumento del demandante carece de sustento jurídico.

En otro punto refiere que notificado el ahora demandante con la vista de cargo, presentó descargos consistentes en reportes de la cantidad adquirida de combustible, así como saldos de los combustibles al final de mes y sus mermas, que no cuentan con documentación de respaldo, tales como las facturas de compras ni otra documentación que avale dicha información, la cual fue valorada en el Comité de Evacuación mediante Acta de Comité N° 015/2007 de 19 de noviembre de 2007, que concluyó señalando que los saldos de combustible expuestos en dichos cuadros fueron considerados como no facturados y que no cuentan con respaldo documental, razón por la que no modificaron los cargos establecidos, motivo por el cual, el demandante incurre en afirmaciones que no se sujetan a la verdad de las actuaciones procesales por lo que no existiría mérito para la investigación de responsabilidades de acuerdo a la norma 1178 como equivocadamente pretende el ahora demandante.

Finalmente refiere que al haber sido observada la información obtenida por la Administración Tributaria y con la finalidad de contar con mayores elementos de juicio, la Superintendencia Tributaria General en uso de sus facultades solicitó a la Superintendencia de Hidrocarburos confirmara la información supuestamente contradictoria proporcionada por esa entidad regulatoria, habiendo la Superintendencia de Hidrocarburos mediante nota SH-4922 DRC-2101/2008 de 11 de julio de 2008 precisado que la aclaración pertenecía a otra Estación de Servicio (Oqharikuna), y con relación a SOMCO S.R.L. afirma que se mantiene invariable la información enviada mediante nota SH-4302 DRC-1905/2005 de 03 de junio de 2005 al SIN que fue reportada a la Superintendencia de Hidrocarburos por los ex-mayoristas e importadores en calidad de declaraciones juradas.

Complementariamente, la nota enviada por el Lic. Peter Campos tuvo respuesta mediante CITE GNH/DIF/N-1834/2007 de 29 de agosto de 2007 manifestándole que no son justificativos suficientes ni causales de anulación, por lo que no era procedente anulación del Operativo 280, debiendo proseguirse y cerrarse con los informes correspondientes para cada una de las Ordenes de Verificación, de modo que se evidencia que no existiría ninguna confesión de parte de la Administración Tributaria como erróneamente manifestó el ahora demandante. Por otra parte señaló, que la Administración Tributaria no es parte en el proceso por lo que es impertinente e inadmisibles la confesión de parte.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare Improbada la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada en el presente proceso.

En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.; habiendo sido presentadas la réplica y dúplica, posteriormente en atención al memorial de fs. 133 por el cual se hace conocer la determinación del Juez de garantías que dispuso dejar sin efecto la Sentencia N° 96/2015, a fs. 138 se dispuso el sorteo de la presente causa.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

El 6 de octubre de 2006, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Víctor Camargo Marín representante legal de SOMCO S.R.L., con la Orden de Verificación Interna 00062800038, en la que comunicó que de la confrontación de la información proporcionada por

empresas mayoristas sobre ventas de gasolina, diesel local e importado y gasolina premium (lo que corresponda), con las declaraciones juradas presentadas mediante Form. 143 (Débito Fiscal), se detectó que no declaró la totalidad de sus ventas durante la gestión 2003, estableciendo diferencias por Bs.760.764.- que da origen al impuesto omitido de Bs.98.899.- emplazándolo a que en el término de 5 días presente la Orden de Verificación, Libro de Ventas, Declaraciones Juradas F-143 (IVA), F-156 (IT) y Notas Fiscales emitidas en los períodos enero a diciembre 2003 (fs. 2 a 9 de antecedentes administrativos, carpeta 1).

Que el 17 de septiembre de 2007, la Administración Tributaria labró el Acta de Infracción 125522 a SOMCO S.R.L., por haber incumplido la obligación de asentar cronológicamente las notas fiscales y no haber determinado en qué casos correspondía la agrupación de registro de sus ventas; igualmente en la misma fecha labró el Acta de Infracción 125531 por la falta de notariación de los Libros de Ventas de los períodos de septiembre a diciembre 2003 (fs. 15 y 18 de antecedentes administrativos, carpeta 1).

El mismo 17 de septiembre la Administración Tributaria emitió el Informe Final GDCH/DF/IF/VI/125/2007 que señala que de la verificación y análisis comparativo entre los ingresos consignados en las declaraciones juradas F-143 (IVA) y las compras realizadas por el contribuyente reportadas por la Superintendencia de Hidrocarburos y YPF (gasolina, diesel local e importado), determinó diferencias a favor del fisco por ingresos percibidos y no declarados en los períodos enero a diciembre 2003, impuesto omitido que alcanza a Bs.98.899.- (fs. 169 a 170 de antecedentes administrativos, carpeta 1).

8 de 22

El 20 de septiembre de 2007, la Administración Tributaria notificó mediante cédula al representante legal de SOMCO SRL, con la Vista de Cargo 10/VC/VI/00062800038/028/2007, de 17 de septiembre de 2007 e Informe Final GDCH/DF/IF/VI/125/2007, que determina sobre base cierta un saldo a favor del fisco por IVA, Deuda Tributaria que alcanza a Bs.167.656 equivalente a 134.086 UFV, que incluye el impuesto omitido, mantenimiento de valor e intereses, concediéndole el plazo de 30 días improrrogables para formular sus descargos y presentar prueba referida al efecto conforme el art. 98 de la L. N° 2492 (CTb) (fs. 171 a 175 de antecedentes administrativos).

El 22 de octubre de 2007, José Antonio Canedo Claros, por SOMCO S.R.L., presentó nota a la que adjunta documentación de descargo a la Vista de Cargo, que consiste en detalles de compras de combustible y pérdidas por mermas (fs. 187 a 202 de antecedentes administrativos, carpeta 1). El 19 de noviembre de 2007, el Comité de Evaluación emitió el Acta N° 015/2007, en la que analiza los descargos presentados, entre otros contribuyentes, por SOMCO S.R.L., de cuyo resultado establece que el descargo consistente en cuadro elaborados no cuentan con respaldo documental que desvirtúe la información proporcionada por la Superintendencia de Hidrocarburos y YPF, por lo que decidió rechazarlos (fs. 205 a 207 de antecedentes administrativos, carpeta 1).

El 21 de noviembre de 2007, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones GDCH/DF/IC/VI/070/2007, señalando que los descargos presentados fueron analizados por el Comité de Evaluación, según consta en Acta de Comité N° 015/2007, que los consideró no válidos, manteniendo el reparo determinado, y al no haber procedido el contribuyente a la cancelación de la Deuda Tributaria determinada, ni presentado descargos validos dentro de plazo establecido en la Vista de Cargo en aplicación al art. 98 de la L. N° 2492 (CTb), se remite el expediente al Departamento Jurídico para la prosecución del trámite correspondiente, cuya Deuda Tributaria asciende a Bs 171.306.- equivalentes a 134.561 (fs. 208 a 210 de antecedentes administrativos, carpeta 1).

El 5 de diciembre de 2007, la Administración Tributaria emitió el Dictamen N° 116/07, que confirma la sanción preliminar, señalando que para los períodos de enero a septiembre de 2003, corresponde la sanción por Evasión conforme a los arts. 114, 115 y 116 de la L. N° 1340 (CTb) y para octubre a diciembre 2003, incurrió en Omisión de Pago al tenor de los arts. 163-3 y 165 de la L. N° 2492 (CTb) (fs. 221 a 222 de antecedentes administrativos, carpeta 1).

El 14 de diciembre de 2007, la Administración Tributaria notificó al representante legal de SOMCO S.R.L. con la R.D. N° 177/2007 de 06 de diciembre de 2007, que resuelve determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del contribuyente, por el IVA correspondiente a los períodos de enero a diciembre 2003, que ascienden a Bs 251.402.- equivalentes a 196.611 UFV e incluyen tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción (fs. 223 a 231 de antecedentes administrativos). La cual fue recurrida a través del recurso de alzada que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada STR/CHQ/RA 0049/2008 de 15 de abril de 2008 que dispuso anular la R.D. N° 177/2007 de 6 diciembre de 2007.

Habiendo la Administración Tributaria interpuesto recurso jerárquico el cual fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0425/2008 de 07 de agosto de 2008 que resolvió revocar totalmente la resolución de alzada y mantener firme y subsistente la R.D. N° 177/2007 de 06 de diciembre que es impugnada en el presente proceso.

#### IV. Análisis del problema jurídico planteado.

Que en su demanda, plantea la existencia de causas de nulidad del proceso administrativo, atribuibles a la falta de notificación con la resolución de radicatoria del recurso jerárquico que fuera planteado por la Administración Tributaria, así como no haberse admitido su personería para presentar cualquier memorial.

Sobre el proceso de fiscalización, señala que:

i) En la resolución de recurso jerárquico se afirmó que no presentó pruebas a la Administración Tributaria, a pesar de indicarse que el proceso determinativo fue realizado sobre la base de las declaraciones juradas de la gestión 2003 que se presentaron oportunamente y con base en la documentación emitida por un tercero (Superintendencia de Hidrocarburos). Además, que en dicho proceso, debió solicitarse información a las entidades o empresas con las que tuvo relación comercial, porque fueron las que le vendieron el producto (gasolina y diesel oil).

ii) Que desconoce de dónde salió la información porque no está respaldada siquiera por una carta de solicitud, legalización de copias y firmas de la autoridad que hubiera emitido dichos documentos, tampoco fueron respaldadas por notas fiscales que acrediten la venta de combustible, como lo hacen con las ventas que realiza YPFB, por tanto carecen de valor jurídico como prevén los arts. 100-5 y 6) de la L. N° 2492 concordante con los arts. 12, 13, 20, 21, 34, de la C.P.E., arts. 19, 1296, 1523 del Cód. Civ., art. 13 del Cód. Pdto. Civ. Acusa también, que esa información no fue puesta en su conocimiento, conforme manda el art. 210. I) L. N° 3092.

iii) Acusa la nulidad en la emisión de la Vista de Cargo, por no haber sido emitida en el plazo señalado por las normas.

iv) Agrega que a fs. 163 en el cuaderno procesal, cursa la nota GDCH- DER-366 de 19 de septiembre de 2007, dirigida al Jefe de Departamento de Recaudaciones del SIN, donde claramente señalan que las declaraciones juradas realizadas son veraces, nota que fue recibida a hrs. 18:30 de la misma fecha; sin embargo, el Informe GDCH/DF/IF/VI/125/2007 de fs. 169 a 170 es de 17 de septiembre y la Vista de Cargo N° 10/VC/VI/00062800038/028/2007 de fs. 171 a 172, es de la misma fecha, de manera que puede apreciarse que fueron realizados sin tomar en cuenta esa información.

v) Que el Acta N° 017/2007, es nula porque no existe en el cuaderno procesal porque solo son hojas en blanco (fs. 205 a 207); sin embargo fue mencionada en la Resolución Determinativa.

vi) Que existe confesión de parte, porque el Jefe del Departamento de Fiscalización del SIN Chuquisaca, en la carta de 13 de julio de 2007 dirigida a la Lic. Marlene Ardaya Gerente de Fiscalización del SIN, solicitó la anulación OVI-Operativo 280-Gasolineras en razón de los problemas que se detallaron en el informe GDCH-DF-451/2007 que cursa en el cuaderno procesal a fs. 150 a 153.

#### IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que “el proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

Ingresando al control de legalidad sobre si las normativas tributarias fueron correctamente aplicadas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la Resolución Jerárquica impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, con base a los antecedentes del caso se establece lo siguiente:

#### IV.2. De las nulidades planteadas.

El tratadista Alsina en su expresión “Donde hay indefensión hay nulidad; si no hay indefensión no hay nulidad”, resume el avance que ha sufrido el instituto de las nulidades procesales; en este sentido, corresponde analizar los principios que debe tenerse en cuenta a tiempo de imponer sanción de nulidad, vistos desde una nueva orientación, por lo que pasamos a detallar cada uno de los principios que rigen las nulidades.

Principio de Especificidad o Legalidad. No existe nulidad sin Ley que taxativamente la establezca. En sentido puro, según este principio, las nulidades son solamente las previstas en la Ley y no puede aceptarse otras; criterio que en la práctica resulta poco realizable en virtud de que resulta materialmente imposible que un ordenamiento Procesal recoja y pueda prever todas y cada una de las causales motivantes de nulidad.

En la actualidad, no se concibe el principio de legalidad en su forma pura, sino en una forma mucho más flexible, atenuada, acorde a las necesidades de la práctica forense y con mayor criterio de juridicidad.

Principio de Trascendencia. No hay nulidad sin perjuicio, pues la sola presencia de un vicio no es razón suficiente para que el Juez declare la nulidad de un acto procesal, se requiere, además, que ese vicio sea trascendente; es decir, que determine un resultado probablemente distinto en la decisión judicial o coloque al justiciable en estado de indefensión. No procede, por tanto, la nulidad fundada en el mero interés de la ley, sino cuando la inobservancia de las formalidades del acto causa un daño que no puede ser reparado si no es por esta vía excepcional.

En otras palabras, no todo vicio ni toda irregularidad ocurrida en el proceso reviste relevancia jurídica; consiguientemente, no todo vicio trae aparejada la invalidez del acto.

En virtud al principio de trascendencia debe tenerse en cuenta el perjuicio que el acto realizado viciosamente puede ocasionar, de tal manera que si no es verdaderamente importante, o relevante, carece de sentido la nulidad, pues, la violación formal debe trascender en la



esfera del debido proceso y tener incidencia en el derecho a la defensa de las partes, solo así se hace viable la aplicación de la sanción de nulidad del acto.

Principio de finalidad del acto procesal. Un tema importante para tomar en cuenta es si el agravio o la violación al debido proceso determina siempre la invalidación de un acto, pues pueden existir actos procesales que, aun cayendo en supuestos de nulidades expresas, logran la finalidad para la que estaban destinados, en cuyo caso no debe declararse la nulidad.

Principio de Protección. La nulidad procesal busca proteger a aquellos sujetos inmersos en un proceso, ya sea como parte o como terceros, de aquellos actos que incurriendo en vicios, no logren la finalidad establecida para ellos, siempre que el proponente de la nulidad no sea el mismo que la hubiere originado, puesto que de ser así, no se estaría afectando su derecho al Debido Proceso. Uno de los presupuestos de la nulidad es la ausencia de culpa o dolo de quien la alega; quien la deduce debe acreditar un perjuicio cierto y actual a su derecho de defensa, demostrando también su interés en la subsanación del vicio. No procede, por tanto, el pedido de nulidad de la parte que ha propiciado, permitido o dado lugar al error in procedendo, ya que de otro modo se premiaría la conducta del litigante que actuó con negligencia; y si su actitud es dolosa, se fomentaría la temeridad. Este es el sustrato del principio de protección, que tiene su base en la doctrina de los actos propios, la cual significa que nadie puede fundar una nulidad en su propia conducta, pues no tendría interés para proponerla; y por consiguiente, carecería de legitimación.

Principio de Convalidación. Por este principio una persona que es parte del proceso o es tercero interviniente puede convalidar el acto viciado, no obstante haber tenido expedito el derecho para deducir su nulidad, no lo hace oportunamente en su primera actuación; con ese proceder dota a dicho acto de plena eficacia jurídica. En la práctica se dan casos de convalidación cuando la parte perjudicada realiza actuaciones posteriores al acto irregular, sin deducir oportunamente -en su primera actuación posterior al acto viciado- la nulidad del mismo, en tal sentido, no existirá posibilidad alguna para posteriormente solicitar la nulidad.

Este principio impone el deber de diligencia a las partes a fin de no ser ellos mismos los causantes de su propio perjuicio, ello en mérito a la firmeza que los actos procesales deben adquirir.

Principio de conservación. Toda nulidad implica un retroceso en el desarrollo del proceso y por consiguiente, mayor dilación; esto la convierte en un remedio de última ratio; es decir, de uso limitado y excepcional. La regla, entonces, es la de la conservación de los actos procesales, la cual sólo admite excepciones ante supuestos de lesión al debido proceso con incidencia en el derecho a la defensa.

Con relación al Debido Proceso la S.C. N° 0788/2010-R de 02 de agosto, señaló que: "...el debido proceso, es entendido como el derecho de toda persona a un proceso justo, oportuno, gratuito, sin dilaciones y equitativo, en el que entre otros aspectos, se garantice al justiciable el conocimiento o notificación oportuna de la sindicación para que pueda estructurar eficazmente su defensa, el derecho a ser escuchado, presentar pruebas, impugnar, el derecho a la doble instancia, en suma, se le dé la posibilidad de defenderse adecuadamente de cualquier tipo de acto emanado del Estado, donde se encuentren en riesgo sus derechos, por cuanto esta garantía no sólo es aplicable en el ámbito judicial, sino también administrativo".

En el caso de autos y de la revisión de obrados, se advierte que el proceso de determinación fue tramitado en estricto apego a disposiciones legales vigentes, que pese a las observaciones que ahora formula el contribuyente, éste asumió defensa, presentando los descargos que consideró pertinentes; con relación a la nulidad de la Vista de Cargo, por no haber sido emitida en el plazo señalado, corresponde hacer notar que de la revisión se evidencia que la Orden de Verificación Interna F 7520, fue notificada por cédula el 6 de octubre de 2006 (fs. 12 Anexo 1) y que la Vista de Cargo fue emitida el 17 de septiembre de 2007; es decir, dentro el plazo señalado en parágrafo V del art. 104 de la L. N° 2492, razón por la cual los argumentos del demandante no tienen asidero legal; asimismo, se tenga presente que la norma tributaria no sanciona con la nulidad el hecho que la Vista de Cargo se emita fuera de dicho plazo.

La nota GDCH-DER-366 de 19 de septiembre de 2007, evidentemente señala que las Declaraciones Juradas del contribuyente son veraces; sin embargo, dicho aspecto nunca fue puesto en duda, porque el reparo emergió de haberse pagado menos tributo con relación al combustible efectivamente entregado por los proveedores mayoristas y Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos.

La ausencia del Acta N° 017/2007 no implica nulidad, sino simplemente una omisión formal al no haberse demostrado su inexistencia, ni la vulneración de los derechos del contribuyente con relación a la valoración de sus descargos.

Es preciso mencionar que ante el reclamo del contribuyente, la Superintendencia Tributaria General, con la finalidad de contar con mayores elementos de juicio solicitó a la Superintendencia de Hidrocarburos, confirmar la información supuestamente contradictoria proporcionada por esa entidad regulatoria, solicitud que fue hecha mediante nota STG-IT-0077/2008 de 20 de junio de 2008 y reiterada mediante nota STG-IT-0086/2008 de 08 de julio, la cual fue absuelta mediante nota enviada por el Superintendente de Hidrocarburos con CITE SH-4922 DRC-2101/2008 de 11 de julio, en la que señaló que la única aclaración de los volúmenes comercializados es para el caso específico de la Estación de Servicio Oqhariquna de la ciudad de Sucre; consecuentemente, la duda que hubiera existido sobre la variación de los volúmenes, fue ratificada por la entidad pública llamada por ley para controlar los hidrocarburos en territorio el nacional. Que en el afán de querer conseguir mayores datos que coadyuvan a la averiguación de la verdad por parte de funcionarios del SIN, no se puede considerar como confesión de parte, en el entendido de que el Sujeto Activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en este Código son ejercidas por la Administración Tributaria, razón por la que no puede considerarse parte en el proceso, sino es una entidad que cumple las actividades que son inherentes al Estado.

A ello se añade, que el criterio de uno de los funcionarios de la Administración Tributaria, no se puede fundar para expresar un agravio, de manera que no existe acto administrativo tributario que acredite la existencia de confesión de parte, porque a más de dicha opinión, no existe el cuaderno de antecedentes que demuestre que en algún momento de la verificación, la administración tributaria hubiera resuelto de

manera contradictoria, sin que este acto procesal sea trascendente, para ser anulado, ya que no determina un resultado distinto en la decisión administrativa de la Autoridad Tributaria por no existir pruebas de descargo, o coloque al administrado en estado de indefensión; es decir, que de los actuados descritos, no se advierte lesión al debido proceso porque no tuvo incidencia en el derecho a la defensa del contribuyente.

Concluyendo que, conforme a los principios a ser aplicados sobre nulidades descritos precedentemente, en el caso de autos la empresa demandante, no demostró que hubiese sufrido perjuicio cierto e irreparable alguno, que sólo pueda subsanarse mediante la declaración de nulidad y tampoco se cumplen los requisitos para declarar la nulidad, por lo que la demanda respecto a este punto debe ser declarada improbadamente.

#### IV.3. Del proceso de determinación de la deuda tributaria.

Es preciso partir de uno de los métodos de determinación de la base imponible establecidos en el art. 43 de la L. N° 2492, como es la base cierta, la cual se realizará tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo; lo que significa que tanto los documentos e informes que permitan establecer el hecho generador de un tributo, constituyen documentos válidos por el Código Tributario Boliviano; en ese entendido la Administración Tributaria, al haber considerado y otorgado el valor correspondiente al informe emitido por la Superintendencia Tributaria actuó correctamente; más cuando los arts. 100 y 101 de la L. N° 2492, otorgan a la Administración Tributaria, las amplias facultades de controlar, verificar, fiscalizar e investigar todo lo concerniente a los actos del contribuyente, como sujeto pasivo de la relación jurídico tributario; en consecuencia, la documentación ofrecida por la ex Superintendencia de Hidrocarburos y el sujeto pasivo han sido confrontadas, valoradas y analizadas por la autoridad demandada conforme a procedimiento; no existiendo por tanto vulneración al art. 68-6) y 10) de la L. N° 2492.

Por otro lado y dentro del mismo ámbito del punto central de la controversia, el art. 81 de la L. N° 2492, enfatiza: “Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica...”; asimismo, el art. 217 de la misma Ley, incorporado por L. N° 3092, señala que: “La prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme”, bajo este contexto normativo, dicho documento base ha cumplido con los requisitos legales exigidos por disposiciones tributarias, puesto que en ningún momento fue declarado falso por autoridad competente, y con mayor razón si dentro de las facultades de la autoridad tributaria demandada, ha solicitado a la entonces Superintendencia de Hidrocarburos confirmar la información objeto de controversia en apego al art. 73 de la L. N° 2492, confirmación que fue respaldada con la nota SH – 4922 DRC-2101/2008 de 11 de julio, mediante la cual indica que con relación a SOMCO S.R.L., se mantiene invariable la información contenida en la nota SH-4302 DRC-1905/2005 de 03 de junio; por lo que el procedimiento de fiscalización fue realizado en apego a las disposiciones tributarias administrativas, puesto que se ha establecido que la contribuyente no ha informado la totalidad de sus obligaciones tributarias conforme a norma y procedimiento. Asimismo el art. 200.I de la L. N° 2492 y el D.S. N° 28138 de 17 de mayo de 2005, hacen referencia a la admisión de copias fotostáticas simples, en la que establece que se deberá aceptar copias simples en reemplazo de las fotocopias legalizadas, situación que ocurrió en el presente caso, puesto que de antecedentes administrativos se corrobora los documentos debidamente legalizados.

Con relación a que las declaraciones juradas y notas fiscales presentadas por la ahora demandante no fueron valoradas y menos desvirtuadas por la Administración Tributaria, puesto que el Servicio de Impuestos Nacionales está obligado a demostrar lo contrario; al respecto el art. 76 de la L. N° 2492, determina que: “En los procedimientos tributarios administrativos (...) quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos...”, en este sentido la demandante dentro de la fase de fiscalización y recursiva, tenía la carga de la prueba de hacer prevalecer sus argumentos respaldados con la prueba que refiere, más aún si el documento objeto de controversia fue de conocimiento directo de la demandante y tenía a su alcance todos los medios legales para poder demostrar que ese documento no cuenta con los requisitos legales señalados en su pretensión; aspecto que no ocurrió en ningún momento, pues hasta la interposición de la presente demanda, no existe reclamo alguno sobre la invalidez del informe de la entonces Superintendencia de Hidrocarburos.

Por otro lado respecto al valor jurídico de la documentación a la que se refiere el contribuyente, está por demás demostrado que los Cuadros de Comercialización Anual de Carburantes Mayoristas de Ventas de la gestión 2003 de Gasolina Especial y Diesel Oil, de la Superintendencia de Hidrocarburos es una información oficial que es manejada por el ente encargado de supervisión del aprovisionamiento de combustible en el mercado interno. Con relación a los cuadros de YPF y la fotocopias de facturas giradas a nombre de la empresa ahora demandante, evidenciándose de manera clara e inequívoca que la aseveración hecha por el Servicio de Impuestos Nacionales es evidente y verdadera, más cuando el contribuyente no presentó prueba idónea que desvirtuó la información proporcionada por estos terceros, en resumen, es correcta la interpretación realizada en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada en el presente caso materia de autos, toda vez que la Administración Tributaria, debió hacer uso efectivo de sus facultades de investigación y verificación conferidas por mandato del art. 66 de la L. N° 2492, por lo que al margen de requerir información a terceros, debió cumplir eficaz y diligentemente con la carga de la prueba, presentando mayores elementos probatorios que generen convicción de la existencia y perfeccionamiento de las ventas efectuadas por la empresa contribuyente.

#### IV.4. Conclusión.

Del análisis precedente, este tribunal concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud de los fundamentos expuestos, declara IMPROBADA la demanda

contencioso administrativa de fs. 28 a 33 interpuesta por la Estación de Servicio Surtidor Canedo, y mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0425/2008 de 7 de agosto de 2008, dictada por la entonces Superintendencia Tributaria General.

No suscriben la Magistrada Rita Susana Nava Durán, el Magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



43

**Hilda Aquize de Ortiz c/ La Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 21 a 36, interpuesta por Hilda Aquize de Ortiz impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/2013 de 23 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Julia Susana Ríos Laguna; la contestación de fs. 42 a 46 vta., y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Hilda Aquize de Ortiz -en adelante sujeto pasivo-, señala que fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/2013 de 23 de julio, emitida por la autoridad demandada, resolviendo el recurso jerárquico interpuesto contra la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0452/2013, la cual emergió del recurso de alzada planteado por el mismo en contra de la R.D. N° 839/2012 de 26 de diciembre; por lo que se habilita la posibilidad de interposición de la demanda contencioso administrativa en contra de la Resolución Jerárquica mencionada, en conformidad a los arts. 354 y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ.

El sujeto pasivo señala que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) -en adelante Administración Tributaria-procedió a realizar la verificación de los períodos fiscales de enero, febrero, marzo, mayo, junio, agosto y septiembre de la gestión 2008 por concepto de IVA e IT, todo esto mediante la emisión de la Orden de Verificación N° 0012OVE01897 de 06 de septiembre de 2012. Agrega que, posteriormente la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/691/2012 de 18 de octubre, por la cual se establece una liquidación a favor del fisco de 1.166.358 UFV's.- equivalentes a Bs 2.081.493.- por concepto de IVA e IT omitidos por los períodos fiscales enero, febrero, marzo, mayo, junio, agosto y septiembre de la gestión 2008, así como multas por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales.

Indica que la Administración Tributaria terminó el proceso de verificación señalado al emitir la R.D. N° 839/2012 de 26 de diciembre, contra la cual presentó recurso de alzada, el cual, previo trámite de ley, fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0452/2013, la cual confirmó la resolución determinativa señalada. Finalmente expresa que, ante tal situación y en uso legítimo de su derecho interpuso recurso jerárquico en contra dicha resolución de alzada, solicitando la revocatoria total de la misma y, en consecuencia, también de la resolución determinativa señalada, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/2013 de 23 de julio, la que confirmó lo resuelto por la resolución de alzada impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la resolución del recurso jerárquico no consideró y menos se pronunció sobre el hecho de que su persona no es contribuyente del IVA e IT, por no haber materializado los correspondientes hechos generadores del tributo, expresando que la resolución determinativa no consideró los descargos presentados a la vista de cargo señalada, lo cual vulnera sus derechos, vicia el proceso de determinación y muestra una total falta de investigación de los supuestos hechos generadores, al acusarlo de vender mercaderías importadas sin pruebas, solamente por el hecho de haber importado mercadería correspondiente a productos fertilizantes (cloruro de potasio, urea, compomaster y fosfato dimónico), compra que fue destinada al uso en la producción agrícola de su persona y de las Comunidades de Chacopata Nogalani "A", Chacopata Nogalani "B", Santa Lucía, Independencia y Quenallata, pertenecientes a la Sub Central Challa y Central Agraria Coroico, todo esto en cumplimiento de sus funciones de Secretaria General de Agricultura, aclarando que, por exigencias y cumpliendo formalidades, tuvo que importar dicha mercadería a nombre propio, pues no se pueden realizar importaciones a nombre de centrales agrarias, ya que son organizaciones que emergen de la costumbre del área rural y no están reconocidas ni cuentan con documentación y que dicha mercadería fue entregada a las referidas comunidades sin ningún costo adicional, por lo que no es sujeto pasivo de los impuestos IVA e IT al no constituirse el hecho generador de los mismos; es decir, la venta habitual o transferencia a título oneroso, no cumpliéndose lo establecido en el art. 23-1 del Cód. Trib. Boliviano y arts. 1-a), 3-a) y 72 de la L. N° 843.

Arguye que la resolución del recurso jerárquico no consideró ni valoró la prueba presentada, la cual demostraba la inexistencia de la materialización del hecho generador del IVA e IT, indicando que su persona no realizó ninguna venta de productos ni el ejercicio del comercio, para lo cual presentó documentación durante el término de prueba del recurso de que fue ratificada durante el término de prueba del recurso jerárquico, dicha documentación consistió en declaraciones juradas ante notaria de fe pública de varias personas de oficio agricultores de las comunidades Chacopata Nogalani "A", Chacopata Nogalani "B", Santa Lucía, Independencia y Quenallata, pertenecientes a la Sub Central Challa y Central Agraria Coroico, declaraciones en las que acreditan que su persona importó los fertilizantes en calidad de Secretaria General de Agricultura, para el uso en la producción agrícola de las mencionadas comunidades. Asimismo, expresa que se presentaron recibos por la recepción de los productos fertilizantes y por la entrega realizada a las comunidades que, previamente, entregaron el dinero para la importación; certificado que acredita su labor como Secretaria General Agraria y que es propietaria de terreno, dedicándose a la agricultura y que procedió a la importación de fertilizantes para los miembros de la Central Agraria Coroico. Añade que, se ofreció en calidad de prueba la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/691/2012 de 18 de octubre; R.D. N° 839/2012 de 26 de diciembre; pólizas de Importación, actuados que demuestran que todos los productos corresponden a fertilizantes que fueron adquiridos para el uso en la producción agrícola de su persona y en favor de las mencionadas comunidades. Por todo ello, señala que la documentación presentada no fue valorada en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ 1160/2013 de 23 de julio, existiendo la necesidad de realizarse dicha valoración, ya que determinará que su persona en ningún momento procedió a la venta de los productos importados, omitiéndose la búsqueda de la verdad material como principio contenido en el art. 4-d) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), siendo una labor de gran importancia en todo proceso administrativo o judicial.

Expresa que la resolución de recurso jerárquico no ha considerado la impugnación referente al hecho de no ser sujeto pasivo del IVA e IT, aspecto que vicia el proceso y amerita la nulidad de obrados, al no considerar adecuadamente el hecho de que no es contribuyente del Impuesto al Valor Agregado por no haber realizado ninguna venta de productos, todo esto justificado por la aplicación del art. 117 de la C.P.E., que refiere al debido proceso concordante con el art. 4-c) de la LPA, que instituye el Principio de Sometimiento Pleno a la Ley, incurriéndose en vulneración del debido proceso en su vertiente de debida fundamentación y motivación de la resolución por falta de congruencia entre lo pedido y lo resuelto, pues al no considerarse todos los puntos expresados como agravios se emitió una resolución "infra petita", tal y como se expone en la S.C. N° 0471/2005-R de 28 de abril.

Por otra parte, indica que la Resolución Jerárquico impugnada, no consideró que la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/691/2012, ha omitido aspectos formales que vician de nulidad el proceso de determinación, incumpliendo los requisitos establecidos en el art. 96-I y III del Cód. Trib. Boliviano, al no contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa respecto del IVA e IT, existiendo únicamente una cuantificación de la misma, sin considerar que su persona jamás vendió los fertilizantes importados, y menos ejerció el comercio, por lo que no se describió, específicamente, de dónde emergen las observaciones realizadas y la acusación de ser responsable de las obligaciones impositivas señaladas, incurriendo en generalizaciones que fundamentan presunciones totalmente alejados de la verdad, como que se procedió a la venta de los fertilizantes importados en la misma fecha de su importación y que, por tanto, se limitó su derecho a la defensa, toda vez que no se le permitió conocer de manera certera los aspectos de hecho y derecho que respaldan la posición de la Administración Tributaria.

Agrega que la resolución de recurso jerárquico no consideró adecuadamente que se llevó adelante una determinación sobre base presunta, al haberse presumido que las ventas fueron realizadas dentro de los mismos períodos de importación, viciando de nulidad el proceso de determinación impositiva, evidenciándose dicha contradicción con la revisión de los papeles de trabajo, informe final de verificación y la propia vista de cargo, además que no existe evidencia de que las supuestas ventas y por tanto ingresos no declarados se hubieran producido, limitándose a señalar de manera general que existen ingresos no declarados, sin señalar que hubieran existido ventas; es decir, la Administración Tributaria realizó un trabajo de determinación sobre base presunta con base en las Declaraciones Únicas de Importación (DUI's) de los fertilizantes e indicando que la base imponible es al mismo costo de importación por ventas que se dieron en la misma fecha de importación.

A continuación, arguye que la resolución de recurso jerárquico no ha observado la nulidad de la resolución determinativa por no dar curso a las pruebas ofrecidas, presentadas dentro del plazo de los 30 días para la presentación de descargos establecido por la Vista de Cargo, consistentes en la inspección ocular a las comunidades señaladas que recibieron los productos importados sin ningún tipo de incremento, así como declaraciones de los comunarios de la zona, aspecto que importa la violación del derecho a la defensa concordante con el art. 68-7 del Cód. Trib. Boliviano, el que igualmente se constituye en una garantía constitucional del debido proceso.

Asimismo, agrega que la resolución jerárquica, omitió pronunciarse sobre el hecho de que en la liquidación de tributos, las DUI's debieron generar crédito fiscal deducible, pues corresponden a importaciones definitivas, siendo que dichos documentos demuestran ciertamente la existencia de crédito fiscal antes que la presunta venta o actividad comercial acusada, todo esto en cumplimiento de los arts. 8 y 9 de la L. N° 843 y 8 y 9 del D.S. N° 21530.

De la misma manera, expresa que no corresponde la calificación de su conducta como omisión de pago, puesto que no se configuró el hecho generador de los impuestos acusados. Agrega que la determinación de oficio realizada sobre base resunta por parte de la Administración Tributaria no respetó lo establecido en los arts. 42, 43 y 44 del Cód. Trib. Boliviano, pues se ofreció la información necesaria para realizar una determinación sobre base cierta, la cual no fue considerada, procediéndose de manera contradictoria a la determinación sobre base presunta, ya que su persona presentó toda la documentación solicitada por la Administración Tributaria, por lo que la resolución determinativa vulneró el principio de congruencia, el debido proceso, la seguridad jurídica y el derecho a la defensa, incurriendo en vicios de nulidad, todo de acuerdo al art. 36-II de la LPA aplicable a la materia en virtud de los arts. 201 y 68 del Cód. Trib. Boliviano. Finalmente, reitera que no se realizó una adecuada consideración de los hechos generadores y algunos que jamás se configuraron, por lo que no concurren los requisitos establecidos en el art. 4 de la L. N° 843.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/2013 de 23 de julio y, en consecuencia, se deje sin efecto la R.D. N° 839/2012 de 26 de diciembre, emitida por la Administración Tributaria, o se disponga la nulidad de obrados, hasta el vicio más antiguo, hasta que se emita una nueva vista de cargo conforme a las previsiones normativa procesales vigentes.

### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 3 de enero de 2014, que cursa de fs. 42 a 46 vta., señalando que no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Respecto de los vicios, tanto de la vista de cargo como de la resolución determinativa, indica que ambas fueron notificadas al sujeto pasivo, expresando fundamentos de la información obtenida durante el proceso de verificación, conteniendo todos los requisitos formales, como ser: número, fecha, razón social del sujeto pasivo, número de identificación tributaria (NIT), tributos observados, períodos fiscales y la calificación de las sanciones; manifestando que el sujeto pasivo tiene el derecho de presentar descargos en el plazo de 30 días, consignando la firma del Gerente Distrital La Paz y el Jefe del Departamento de Fiscalización. Asimismo, la Resolución Determinativa impugnada señala que tomó en cuenta el valor "Cost insurance and freight" (CIF) o "Costo, seguro y flete, puerto de destino convenido" e impuestos pagados, para la determinación del hecho imponible y la cuantificación de los tributos omitidos, de acuerdo a la información registrada por el sujeto pasivo en las DUI's proporcionadas por la Agencia Despachante de Aduana Paceaña S.R.L., a través de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), para la gestión 2008, cumpliéndose con lo establecido en los arts. 96 y 99 del Cód. Trib. Boliviano.

Por otra parte, señala que la fuente de información puede provenir del sujeto pasivo, de los archivos de la propia Administración Tributaria o de terceros, no siendo esta la que establece el método de determinación empleado, el cual puede ser sobre base cierta o presunta, siendo que el objetivo y alcance de la verificación realizada fue de pleno conocimiento del sujeto pasivo, el cual pudo justificar y rebatir la determinación y diferencias detectadas por el Servicio de Impuestos Nacionales en el plazo de ley otorgado, lo cual no hizo, ni presentó los descargos que creía convenientes de acuerdo a los arts. 76 y 81 del Cód. Trib. Boliviano.

Agrega que el sujeto pasivo fue notificado el 13 de septiembre de 2012 con el Requerimiento F-4003 Nro. 00115726, en el que se le requirió la presentación de las Pólizas de Importación MIC/DTA, facturas de compras, carga de porte internacional, solicitud que no fue cumplida, reiterándose por el Requerimiento F-4003 Nro. 00115772, que tampoco fue cumplido por el sujeto pasivo.

Arguye que, por lo señalado precedentemente, tuvo que recurrir a la información proporcionada por terceros, consistentes en las DUI's señaladas y otra documentación de respaldo que acompañaba la validación de las mismas, entonces la Administración Tributaria elaboró, entre otros, los siguientes papeles de trabajo: detalle de pólizas de importación, determinación de ingresos según pólizas de importación, resumen de adeudos tributarios, impuesto omitido IVA determinado en el formulario 200, impuesto omitido IT determinado en el formulario 400; siendo que en la primer hoja de trabajo señalado, el Fscico determinó el valor de las importaciones considerando el valor CIF de la mercancía sumado a los impuestos IVA pagados, constituyéndose en el valor total de la importación por mes, los cuales sirvieron para establecer la existencia de ventas; es decir, la existencia de mercancía disponible para la venta, y que, al no existir elementos para determinar la cuantía de las ventas ni la información requerida al sujeto pasivo, se asumió que las mismas fueron comercializadas a su costo de importación, siendo que todos los documentos e informaciones obtenidas durante la verificación permitieron conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores de los tributos omitidos.

Respecto de la no valoración de las pruebas documentales ofrecidas en instancia de alzada, la Administración Tributaria expresa que las mismas no cumplieron los requisitos de pertinencia y oportunidad, ya que se debe rechazar aquellas pruebas que, siendo requeridas por durante la verificación, no hubiesen sido presentadas hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación. Asimismo, el sujeto pasivo tampoco probó que la no presentación de dichas pruebas no fue por causa propia, mediante la presentación con juramento de reciente obtención, conforme al art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que no correspondió la valoración de la prueba presentada por el sujeto pasivo en instancia de alzada.

Finalmente, expresa que, por los fundamentos señalados, se determinó que el sujeto pasivo omitió declarar ingresos referidos a la venta de las importaciones realizadas, en cumplimiento del art. 165 del Cód. Trib. Boliviano, además que el argumento de que la mercadería

fue importada para consumo propio y de comunarios dedicados a la agricultura, no encuentra sustento ni en la documentación ofrecida por el sujeto pasivo, pues no demuestra que efectivamente se hubiera usado para la producción agrícola ni existe evidencia de la cantidad de propiedades agrícolas en las que supuestamente se hubiera utilizado la mercadería importada, aclarando que la carga de la prueba en el proceso administrativo recursivo le correspondía al sujeto pasivo, no pudiendo la AGIT subsanar omisiones de las partes.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbadamente la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada en el proceso.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

1. La R.D. N° 839/2012 de 26 de diciembre, que cursa de fs. 1 a 7 del Anexo 1, mediante la cual se relata que producto de la Orden de Verificación N° 0012OVE01897 de 06 de septiembre de 2012, se procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del sujeto pasivo, por concepto de IVA e IT de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, por la venta realizada de mercaderías importadas y que, producto de dicha fiscalización y al no presentar el sujeto pasivo los documentos solicitados mediante Requerimientos Fom. 4003 N° 115726 y N° 115772, se evidenció que el sujeto pasivo no determinó los impuestos conforme a ley; es decir, mediante declaraciones juradas, emitiéndose la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/691/2012 de 18 de octubre, a fin de que el sujeto pasivo asuma defensa, produzca y ofrezca pruebas, tanto en relación a los cargos formulados como a la calificación preliminar de su conducta, como omisión de pago.

2. En la resolución determinativa se expresa que después de notificarse al sujeto pasivo con la Vista de Cargo señalada, el mismo presentó memorial dentro del plazo de ley, mediante el cual manifiesta observaciones, las cuales fueron tomadas como no validas, por lo que se procedió a ratificar los conceptos e importes determinados en la propia Vista de Cargo.

3. Al no tenerse un relato de lo alegado por el sujeto pasivo respecto de la Vista de Cargo y al no cursar en antecedentes estos actuados, es necesario consultar el detalle de antecedentes contenidos en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0452/2013 de 22 de abril, cursante de fs. 93 a 104 vta. del Anexo 1, en los cuales se expresa que el sujeto pasivo alegó que no es contribuyente del IVA ni del IT, por no haber efectuado venta alguna o actividad comercial, manifestando que en realidad se usó el método de determinación sobre base presunta y no sobre base cierta, que no se ha realizado la liquidación de tributos consignando las propias pólizas de importación como crédito fiscal deducible y que no corresponde la calificación de su conducta como omisión de pago.

4. Volviendo a la resolución determinativa del caso de autos, se tiene que la misma liquida una deuda tributaria de UFV's 1.155.252.- equivalentes a Bs. 2.079.141.- a favor del fisco, por concepto de IVA e IT no declarado, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales. Ante esa situación el sujeto pasivo interpone recurso de alzada que, previo trámite de ley y ofrecimiento de nueva prueba, mereció la Resolución de Recurso de Alzada señalada, la cual confirmó la resolución determinativa impugnada.

5. Posteriormente, el sujeto pasivo solicitó rectificación y aclaración, pedido rechazado por alegar aspectos sustanciales y no formales o materiales, incumpliendo lo establecido en el art. 213 de la L. N° 3092, por lo que se declara no ha lugar. Ante esa situación el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/2013 de 23 de julio, cursante de fs. 171 a 187 vta., del Anexo 1, la cual confirmó la Resolución de Alzada del caso de autos, determinación contra la cual el sujeto pasivo interpone la presente demanda contencioso administrativa.

6. Finalmente, después de la presentación de la demanda contencioso administrativa y su contestación, se procedió a la devolución de las provisiones citatorias emitidas para el efecto, la cual fue diligenciada a través del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, decretándose la contestación dentro de plazo y por adjuntada la documentación correspondiente al expediente del recurso jerárquico signado con el número AGIT/0924/2013/LPZ/0120/2013, correspondiente a un cuerpo de fs. 120 y aclarando que los antecedentes administrativos fueron devueltos a la Administración Tributaria conforme CITE: AGIT-SC-1738/2013 de 13 de diciembre. En el mismo decreto se corre traslado al demandante para la presentación de la réplica dentro del plazo de ley, siendo que por Informe N° 98/2016-SCTRIA-SP-TSJ de 03 de noviembre, emitido por Secretaría de Sala Plena y cursante a fs. 80, se informa que hasta la fecha la parte demandante no hizo uso de su derecho a réplica, por lo que mediante decreto de fs. 81 se dispone Autos para sentencia.

#### IV. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos de controversia: 1) Si la vista de cargo y la resolución determinativa, ambas del caso de autos, cumplieron con los requisitos de ley; 2) Si el sujeto pasivo presentó prueba adecuadamente, la cual merecía ser considerada y valorada por la AGIT al momento de emitir resolución; y, 3) Si las DUI's son documentos que permiten determinar razonablemente ventas de mercancías importadas sobre base cierta.

##### IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo

reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### IV.2. Sobre los requisitos que deben cumplir la vista de cargo y la resolución determinativa en materia tributaria.

El contenido de la vista de cargo se encuentra establecido en el art. 96 del Cód. Trib. Boliviano, estos requisitos corresponden a los “...hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la propia resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado”. Por otra parte el D.S. N° 27310 o Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB), en su art. 18 señala que la vista de cargo debe contener los siguientes requisitos esenciales: Número de vista de cargo; fecha; nombre o razón social del sujeto pasivo; número de registro tributario, cuando corresponda; Indicación del tributo(s) y, cuando corresponda, período(s) fiscal(es); Liquidación de la deuda tributaria; acto u omisión, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias y requerimiento a la presentación de descargos; y firma, nombre y cargo de la autoridad competente. El art. 96-III del Cód. Trib. Boliviano, hace referencia a la ausencia de los requisitos esenciales establecidos en el Reglamento; es decir, que sólo la ausencia de los requisitos establecidos en el art. 18 del RCTB anteriormente señalado, viciará de nulidad la vista de cargo correspondiente.

Al respecto, este Tribunal se encuentra imposibilitado de realizar el control de legalidad acerca de los requisitos que debió contener la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/691/2012 de 18 de octubre, puesto que el sujeto pasivo, ahora demandante, no adjuntó copia legalizada de la misma al momento de interponer su demanda; asimismo, no se encuentra copia alguna en los Anexos remitidos por la propia AGIT, correspondientes al cuaderno procesal de impugnación y a las pruebas presentadas por el sujeto pasivo en instancia de alzada, por todo ello no se puede realizar el control de legalidad sobre el referido punto de la demanda contencioso administrativa.

En cuanto al contenido de la Resolución Determinativa, éste se encuentra reglado en el art. 99 del Cód. Trib. Boliviano, el cual lo describe de la siguiente manera: “Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente”. El mismo artículo dispone que el incumplimiento de los requisitos esenciales expresamente desarrollados en la reglamentación especial, viciará de nulidad la resolución determinativa, y el art. 19 del RCTB dispone que aquellos requisitos mínimos son los mismos definidos en el art. 99 del Cód. Trib. Boliviano, antes citado.

De la revisión de la R.D. N° 839/2012 de 26 de diciembre, se puede evidenciar que la misma consigna adecuadamente el siguiente contenido: Lugar y fecha, La Paz, 26 de diciembre de 2012; nombre o razón social del sujeto pasivo, Aquize de Ortiz Hilda; especificaciones sobre la deuda tributaria, tributo omitido por concepto de IVA e IT por la venta de productos importados para los períodos fiscales enero, febrero, marzo, mayo, junio, agosto y septiembre de 2008, más multa sobre base cierta del 100% del tributo omitido; calificación de la conducta y la sanción en caso de contravenciones, omisión de pago y no presentación de documentación solicitada durante el proceso de fiscalización, todo esto más multa; firma y sello de Pedro Medina Quispe, Gerente Distrital La Paz a.i. del SIN; asimismo, se hace la liquidación por cada fuente de la deuda tributaria y el cálculo total de la misma. Entonces tenemos que en lo que respecta al contenido esencial, la R.D. N° 839/2012 de 26 de diciembre cumple con los requisitos enmarcados en el Código Tributario Boliviano y su Decreto Reglamentario, no siendo susceptible de nulidad, tal y como pretende el demandante.

#### IV.3. Sobre la presentación de prueba en instancia de alzada.

El art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, acerca de la apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas, dispone que las mismas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica, es decir, no existen elementos de control de legalidad que determinan la forma de valorar la prueba, como en el sistema de la prueba tasada, agregando que solo serán admisibles aquellas que cumplan los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: “1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas; 2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa; 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo”. Asimismo dispone que, en los casos señalados en los numerales 2 y 3, cuando el sujeto pasivo pruebe que la omisión no fue por causa propia, podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

Por otra parte, toda normativa procesal en la que se establezcan plazos para la actuación de las partes, a menos que expresamente se prevea la posibilidad de su prolongación por motivos no atribuibles a las partes, es de carácter perentorio y por lo tanto opera el principio de preclusión, mediante el cual y en busca de la eficacia del proceso, la parte que no actuó procesalmente en su momento, pierde la oportunidad de hacer valer dicho acto posteriormente, en ese sentido se entiende que las normas que otorgan plazos procesales, máxime si prevén consecuencias de derecho para el caso de su incumplimiento, como en el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano; es decir, constituyen exigencias procesales esenciales que no pueden ser obviadas bajo el principio de informalismo o verdad material, menos aun alegando indefensión, pues es el mismo sujeto procesal quien, teniendo la oportunidad, no hizo valer los recursos procesales a su disposición, todo en concordancia con el

principio de eficacia contenido en el art. 5-j) de la LPA, mediante el cual: “Todo procedimiento debe lograr su finalidad, evitando dilaciones indebidas”.

En lo referente a que la resolución de recurso jerárquico impugnada no consideró ni valoró la prueba presentada por el sujeto pasivo, la cual demostraba la inexistencia de la materialización del hecho generador del IVA e IT para el caso de autos, tenemos que dicho agravio fue considerado en los puntos xxvi y xxvii de la fundamentación técnico-jurídica sobre el método de determinación de la base imponible, donde se rechaza dicha prueba ofrecida en instancia de alzada por no haber sido presentada con juramento de reciente obtención, toda vez, que la misma no fue ofrecida cuando fue requerida por la propia Administración Tributaria durante la fiscalización; es decir, incumpliendo los requisitos de pertinencia y oportunidad, todo de acuerdo al art. 81 del Cód. Trib. Boliviano antes citado. Entonces se entiende que la AGIT obró correctamente al rechazar la consideración de la prueba presentada por el sujeto pasivo en instancia de alzada.

IV.4. Si las DUI's son documentos que permiten determinar razonablemente ventas de mercancías importadas sobre base cierta.

En primer lugar corresponde señalar que respecto al IVA, el art. 1-a) de la L. N° 843 dispone que, a las ventas de muebles situados o colocados en el territorio del país se le aplicara este impuesto, estando los sujetos definidos por el art. 3 de la misma norma, estando entre estos lo que, en forma habitual, se dediquen a la venta de bienes muebles. Asimismo el art. 2 de la mencionada Ley dispone que, para sus fines, se considera venta toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión del dominio de cosas muebles, y más adelante el art. 4-a) establece el nacimiento del hecho imponible para el caso de ventas, perfeccionándose éstas, sean al contado o a crédito, “en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente”. La base imponible se encuentra definida en el art. 5 de la L. N° 843, constituyendo el precio neto de la venta de bienes muebles.

En lo que respecta al IT, tenemos que el art. 72 de la Ley en estudio, dispone que: “El ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o cualquier otra actividad – lucrativa o no – cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, estará alcanzado con el impuesto que crea este Título”, estando incluidos en el objeto de dicho impuesto los actos a título gratuito que supongan la transferencia de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos; su art. 73 dispone que: “Son contribuyentes del impuesto las personas naturales y jurídicas, empresas públicas y privadas y sociedades con o sin personalidad jurídica, incluidas las empresas unipersonales”.

Las DUI's son declaraciones de mercancías a importar, el art. 75 de la L. N° 1990 de 28 de julio de 1999 o Ley General de Aduanas (LGA) dispone que: “El despacho aduanero se iniciará y formalizará mediante la presentación de una Declaración de Mercancías ante la Aduana de destino, acompañando la documentación indispensable que señale el Reglamento”, debiendo contener por lo menos: a) Identificación de las mercancías y su origen, b) Valore aduanero de las mismas y su posición arancelaria, c) Individualización del consignante y consignatario, d) Régimen Aduanero al que se someten las mercancías, e) Liquidación de los tributos aduaneros, cuando corresponda, f) La firma, bajo juramento, de la persona que actúa realizando el despacho confirmando que los datos consignados en la Declaración de Mercancías son fieles a la operación aduanera.

Pasando a desarrollar las formas de determinación impositiva permitidas en el Código Tributario Boliviano, se tiene que su art. 92 dispone que: “La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia”, el art. 93 del mismo cuerpo legal, establece que dicha determinación puede hacerla el propio sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones, o también la Administración Tributaria de oficio, en ejercicio de las facultades otorgadas por Ley. Asimismo, el art. 42 del Cód. Trib. Boliviano, establece que la base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar, siendo que, según el art. 43 del mismo cuerpo legal, dicha base imponible puede ser determinada sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, o sobre base presunta, en mérito a hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna circunstancia descrita en el art. 44 del Cód. Trib. Boliviano, sólo pudiendo practicarse cuando la Administración Tributaria, habiendo requerido los datos necesarios para la determinación sobre base cierta, no sean proporcionados por el sujeto pasivo o en otras circunstancias especial descritas en el mismo artículo.

El sujeto pasivo señala, reiteradamente, que la resolución del recurso jerárquico no ha considerado y menos se ha pronunciado sobre el hecho de que su persona no es contribuyente del IVA e IT, por no haber materializado los correspondientes hechos generadores, por no haber realizado ninguna venta de los productos importados, ya que dichos productos fueron repartidos a distintos comunarios y fueron utilizados para la producción agrícola, tanto de ellos como del propio sujeto pasivo. Además, indica que la Resolución impugnada, no consideró adecuadamente la impugnación que realizó sobre la forma de determinación realizada por la Administración Tributaria.

De ello, resulta evidente que las DUI's son documentos que inician y formalizan el despacho aduanero de importación y que en su contenido o en los documentos que le sirven de soporte, no se encuentran datos o informaciones que permitan conocer de manera certera e indubitable el destino o el uso que se hará a las mercancías importadas, por lo que para el caso de autos no refleja la realidad acerca de si se procedió a su venta, la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio y si el sujeto pasivo se dedica habitualmente a la venta de dichas mercancías o al comercio; todos estos elementos constituyen presupuestos de realización del hecho generador del IVA e IT para el caso de autos, por ello al no tenerse certeza de los mismos no es posible realizar una determinación de la base imponible sobre base cierta, máxime si se realiza presunciones acerca del valor de venta y de las fechas de las mismas, tal y como pretende la Administración Tributaria. Por todo esto, en este punto el sujeto pasivo observa correctamente la forma de determinación de la base imponible y su consideración como contribuyente del IVA e IT, siendo que si la Administración Tributaria pretende determinar la deuda tributaria con base en las DUI's de importación, necesariamente deberá realizar una determinación sobre base presunta y realizar mayores actos de investigación.



Para resolver la problemática, se toma como precedente la jurisprudencia emitida por este Tribunal en la Sentencia N° 186/2016 de 21 de abril de Sala Plena, mediante la cual se entendió que: "La Administración Tributaria, al no contar con los respaldos considerados como ingresos del sujeto pasivo no declarados, no debe limitarse únicamente a la información contenida en extractos bancarios para determinar la base imponible del contribuyente sobre base presunta, sin tener en cuenta que el contribuyente a momento de presentar sus descargos a la Vista de Cargo, señaló que dichos depósitos se originan de actividades distintas a las gravadas por el IVA e IT, interrogante que la AT debió esclarecer en mérito a sus atribuciones que la misma Ley le otorga", es decir, las facultades señaladas en los arts. 66 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, máxime, si el art. 4-d) de la LPA instaura la obligatoriedad de buscar la verdad material. Asimismo la misma Sentencia dispone que "Cuando la Administración Tributaria es quien acusa al contribuyente que tiene ingresos no declarados que corresponden a depósitos bancarios, es en virtud a las facultades otorgadas por los arts. 66 y 100 de la L. N°2492, como también el art. 4-d) de la L. N° 2341 que establece la obligatoriedad de probar la verdad material sobre la verdad formal, demostrar efectivamente que los ingresos no declarados por el contribuyente, se originaron de actividades gravadas por el IVA e IT, en lugar de deslindar dicha responsabilidad al contribuyente, porque la carga de la prueba respecto a la procedencia de los ingresos bancarios no solo corresponde al contribuyente, sino también a la Administración Tributaria con la facultad conferida por Ley".

Por todo lo señalado, las DUI's, al igual que los depósitos en cuentas bancarias, no pueden ser considerados como prueba suficiente para determinar, menos sobre base cierta, la base imponible y las otras condiciones de configuración del IVA e IT por la venta de mercadería importada, agregando que para el caso de autos, el sujeto pasivo al momento de responder la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/691/2012 de 18 de octubre, de acuerdo a los antecedentes contenidos en la resoluciones de los recursos de alzada y jerárquico, alegó que no es contribuyente del IVA ni del IT, por no haber efectuado venta alguna o actividad comercial, manifestando que en realidad se usó el método de determinación sobre base presunta y no sobre base cierta, por todo esto la Administración Tributaria debió cumplir con los requisitos establecidos en los arts. 95, 16 y 17 del Cód. Trib. Boliviano, en uso de sus amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, contenidas en el art. 100 del mismo cuerpo legal. Siendo que la Administración Tributaria no puede deslindar la responsabilidad de demostrar y probar la verdad material de los hechos al contribuyente, porque la carga de la prueba corresponde a ambos, no siendo suficiente justificar la decisión expresando que "el sujeto pasivo no demuestra que la mercancía importada hubiera sido utilizada en la producción agrícola, siendo que no existe evidencia de la cantidad de propiedades agrícolas en las que supuestamente se hubiera utilizado la mercancía importada, más aun no se advierte que la misma hubiese sido utilizada para consumo propio dada la cantidad de fertilizantes importada", tal y como pretende la AGIT.

#### IV.5. Consideraciones finales.

En lo que respecta a que la Resolución del Recurso Jerárquico no se pronunció sobre el hecho de que en la liquidación de tributos, las DUI's debieron generar crédito fiscal deducible, evidentemente es un aspecto expresado como agravio por el contribuyente en su memorial de interposición de recurso jerárquico, cursante de fs. 139 a 149 vta. del Anexo 1, aspecto que fue relatado como argumento del propio sujeto pasivo en el punto iv de la fundamentación técnico jurídica sobre el método de determinación de la base imponible de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/2013 de 23 de julio; empero, no fue contestado por la AGIT al momento de resolver el recurso, lo cual vulnera el derecho al debido proceso contenido en el art. 115-II de la C.P.E., en su vertiente de debida fundamentación y motivación de las resoluciones judiciales y administrativas, por inobservancia del principio de congruencia, según el entendimiento de la jurisprudencia emanada por el Tribunal Constitucional Plurinacional sobre el debido proceso y el principio de congruencia en resoluciones de alzada, contenido en la S.C.P. N° 0840/2012 de 20 de agosto, citando la S.C. N° 2016/2010-R de 9 de noviembre, entre otras.

Por último, respecto del agravio expresado acerca de que no corresponde la calificación de su conducta como omisión de pago, puesto que no se configuró el hecho generador de los impuestos acusados, este punto dependerá de la nueva determinación que deberá tomar la Administración Tributaria de acuerdo a los defectos de fondo y forma observados en la presente Sentencia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda y, en consecuencia, Anula obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/691/2012 de 18 de octubre, debiendo la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitir una nueva vista de cargo con base en los fundamentos expuestos en la presente Sentencia.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



44

**Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional c/  
La Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Cochabamba**

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 13 a 16 vta., en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01022/2013 de 17 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 18, la contestación de fs. 47 a 50 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 54 a 55 y 59 a 60, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

En mérito al Testimonio Poder N° 70/2012 de 09 de febrero de 2012, los abogados Ángel Raúl Sandy Méndez y Jorge Romano Peredo en representación legal de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), mediante memorial de fs. 13 a 16 vta., se apersonaron e interpusieron demanda contencioso-administrativa en contra de la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01022/2013 de 17 de julio, notificada el 23 de julio del mismo año, como efecto del Recurso de Alzada que se interpuso en contra de la R.D. N° AN-CBBCI-RD 006/2012 de 9 de mayo de 2012, por lo que haciendo una relación de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, expresa que:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que tras la emisión de la R.D. N° AN-CBBCI-RD 006/2012, en la que rechazó la solicitud de prescripción presentada por la Agencia Despachante de Aduanas (ADA) TRANS OCEANICA S.R.L., el sujeto pasivo representado por Néstor Hugo Duran Rojas, interpuso Recurso de Alzada, que concluyó con la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0209/2013 de 19 de abril, que resuelve revocar totalmente la mencionada Resolución Determinativa bajo los siguientes fundamentos legales: 1) Desestima la aplicación de la imprescriptibilidad contenida el art. 324 de la C.P.E., en el ámbito de deudas tributarias, argumentando que al no existir declaratoria del órgano competente sobre su alcance en el materia tributaria, resulta improcedente su aplicación. 2) En cuanto a la aplicación de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 que modifica el art. 59 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano (CTB), y la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012 que a su vez modifica el art. 60 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, la ARIT concluye estableciendo que al amparo de esta normativa se considera imprescriptible tan sólo la facultad para ejecutar la deuda tributaria determinada y no así las facultades de control, investigación, verificación, comprobación, fiscalización de tributos, determinación de deuda tributaria e imposición de sanciones.

Una vez notificada la Administración Tributaria (AT) con la resolución del recurso de alzada, interpuso recurso jerárquico contra la misma, argumentando principalmente que la solicitud de hacer efectivo el pago de tributos aduaneros y accesorios a objeto de regularizar el despacho, realizada por la ADA TRANS OCEANICA S.R.L. a su comitente "Ciudad del Niño" mediante la nota CITE N° 0057/2011 de 30 de marzo de 2011, se constituye en un reconocimiento expreso de la deuda tributaria, mismo que conforme lo dispuesto por el inc. b) del art. 61 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, interrumpió la prescripción, por lo que la ARIT debió confirmar la resolución determinativa y no disponer la prescripción, pues se evidenció un daño económico al Estado y vulneración del art. 324 de la C.P.E. Sin embargo, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01022/2013 de 19 de abril, resolviendo confirmar la resolución impugnada con criterios jurídicos similares a los de su inferior, en desmedro de los intereses de la AT y por ende del Estado.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Tras expresar su desacuerdo general con los fundamentos expuestos en el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01022/2013 de 17 de julio, por considerar que la AGIT no realizó un análisis objetivo técnico y normativo respecto a las disposiciones constitucionales aplicables, interpone la presente Demanda Contenciosa Administrativa detallando los siguientes agravios:

-Sobre la prescripción.- Manifiesta, que la AGIT, determinó la prescripción efectuando una incorrecta apreciación del alcance legal establecido en los arts. 324 de la C.P.E., 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2014 y el 59-IV de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano modificado por la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012; todos estos referidos a la imprescriptibilidad de la deuda tributaria, omitiendo de manera deliberada pronunciarse sobre estos en el contenido de la Resolución impugnada.

Solicita se considere, por su carácter vinculante la línea jurisprudencial establecida en la S.C. Plurinacional N° 0790/2012 de 20 de agosto, la cual señala que el precepto constitucional contenido en el art. 324 de la C.P.E., debe ser asumido como "norma constitucional - principio", consecuentemente conforme la interpretación asumida en la S.C. Plurinacional N° 0112/2012 de 27 de abril, las "normas

constitucionales - reglas” y las “normas legales - reglas” contenidas en leyes, códigos sustantivos y procesales deben adaptarse a las “normas constitucionales - principios”, respetando el principio de supremacía constitucional contenido en el art. 410-II de la C.P.E.

Afirma también, que la AGIT no consideró el reconocimiento expreso de la deuda contenido en la nota CITE N° 0057/2011 remitida por la ADA TRANS OCEANICA S.R.L. a su comitente “Ciudad del Niño”, mismo que produjo la interrupción de la prescripción por la causal establecida en el inc. b) del art. 61 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, aspecto que no fue valorado al momento de disponer la prescripción de la deuda tributaria, resultando esta determinación un agravante a los intereses de la Administración Tributaria, que representa precisamente al Estado.

### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01022/2013 y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la R.D. AN-CBCCI-RD 006/2012 de 09 de mayo, declarando sin lugar a la prescripción.

### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 17 de marzo de 2015, cursante de fs. 47 a 50 vta., bajo los siguientes argumentos:

II.1. Transcribe el contenido de los arts. 59, 61 y 62 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, 6, 8 y 13 de la L. N° 1990 Ley General de Aduanas (LGA) y 6 del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), en sujeción a los mismos refiere, que el cómputo del término para la prescripción debe realizarse a partir del perfeccionamiento del hecho generador, esto es, a partir de la validación de la Declaración Única de Importación (DUI) 2006/301/C 9693, realizada el 21 de diciembre de 2006, por lo que el cómputo establecido para la determinación de la deuda tributaria, inició el 01 de enero de 2007 y concluyó el 31 de diciembre de 2010, período en el cual no se evidencian actuaciones que interrumpan o suspendan el término de la prescripción. De esta manera afirma que se comprobó que, cuando el 12 de diciembre de 2012 la AT notificó a la ADA Trans Oceánica S.R.L. con la RD AN-CBCCI-RD 006/2012, en la cual rechazó la solicitud de prescripción, dicha actuación, considerada como causal de interrupción al cómputo del término de prescripción, se produjo después de que ya había operado la prescripción de las acciones de la Administración Aduanera (AA) para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas.

En cuanto a la denuncia sobre la incorrecta apreciación de los arts. 324 de la C.P.E., 3 de la L. N° 154 y 59-IV de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano modificada por la L. N° 291, responde indicando que al no haber sido planteados estos agravios oportunamente en el contenido del recurso jerárquico interpuesto por la AT, se tienen como actos consentidos, de forma libre, voluntaria y expresamente por el demandante, debido a que en aplicación de los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano y los arts. 198-e) y 211-I de la L. N° 3092 Complementario al Código Tributario Boliviano, quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada deberá interponer de manera fundamentada y precisa su agravio, para que la AGIT pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el Recurso Jerárquico. Al no haber sido expuestos estos agravios oportunamente, la instancia jerárquica se hallaba impedida de resolver o emitir criterio de manera oficiosa y ultra petita en sujeción al principio de congruencia, no siendo la vía contencioso administrativa la llamada a resolver estos actos consentidos, puesto que solamente le corresponde pronunciarse sobre lo expresamente impugnado y resuelto en el Recurso Jerárquico.

Asimismo, respecto al art. 324 de la C.P.E., y en virtud a la línea doctrinal asumida por la Autoridad de Impugnación Tributaria contenida en la AGIT-RJ/0146/2010, descarta su aplicación al presente caso por no encontrarse referida a las deudas tributarias. Respalda su posición citando y transcribiendo en sus partes pertinentes las Sentencias N° 276/2012 y 396/2013 emitidas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Con estos argumentos, refuta los fundamentos de la demanda afirmando que la resolución jerárquica impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifican en todo y cada uno de los fundamentos de su resolución.

### II.2. Petitorio

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Cochabamba de la ANB, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01022/2013 de 17 de julio, emitida por la AGIT.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1. La ADA Trans Oceánica S.R.L. por cuenta de su comitente “La ciudad de los Niños”, registró la DUI 2006/301/C-9693, misma que fue validada por la Administración Tributaria en fecha 21 de diciembre de 2006, bajo la modalidad de despacho inmediato, para la importación de mercancías con exención de tributos aduaneros.

III.2. El 10 de febrero de 2012, la ADA Trans Oceánica presentó memorial a la Administración de Aduana Interior Cochabamba, solicitando se declare la extinción de la acción de la Administración Tributaria Aduanera, para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones por contravenciones tributarias, por haberse operado la prescripción en el despacho aduanero DUI 2006/301/C-9693 de 21 de diciembre de 2006; mediante memorial de 27 de abril de 2012 la ADA reitera su solicitud de prescripción amparado en el art. 24 de la C.P.E.

III.3. La AA emitió el Informe AN-CBCCI-938/2012 de 10 de mayo, concluyendo que, de acuerdo a la revisión de antecedentes y efectuado el correspondiente análisis técnico y legal, la prescripción invocada ha sido interrumpida por existir reconocimiento expreso de la

deuda tributaria por parte de la ADA Trans Oceánica S.R.L. en la nota con Cite N° 0057/2011 de 30 de marzo, remitida a su comitente. Sugiriendo la emisión de la resolución determinativa conforme a la planilla de actualización de tributos correspondiente a 25 ítems de la DUI 2006/301/C-9693.

III.4. El 9 de mayo de 2012, la AA emitió la R.D. AN-CBBCI-RD 006/2012, resolviendo rechazar la solicitud de prescripción presentada por la ADA Trans Oceánica S.R.L. por cuenta de su comitente "La Ciudad de los Niños", debiendo proceder a cancelar el monto de Bs 16.082.- equivalentes a 8.417,58 UFV, importe que sería actualizado al momento de su cancelación; acto notificado al sujeto pasivo el 12 de diciembre de 2012.

Ante este hecho, el sujeto pasivo interpuso recurso de alzada cuya Resolución ARIT-CBA/RA 0209/2013 de 19 de abril, dispuso revocar totalmente la R.D. N° AN-CBBCI-RD 006/2012 de 09 de mayo, declarando prescritas las acciones de la Administración Tributaria Aduanera sobre el IVA y Gravamen Arancelario (GA) referidos a la DUI 2006/301/C-9693 de 21 de diciembre de 2006. Contra esa determinación, Giovanna Nineth Espinoza Lafuente en representación de la Administración de Aduana Interior Cochabamba, interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01022/2013 de 17 de julio, confirmando la Resolución ARIT-CBA/RA 0209/2013 de 19 de abril, disponiendo revocar totalmente la R.D. AN-CBBCI-RD 006/2012 de 9 de mayo de 2012, declarando prescritas las facultades de determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas respecto a la DUI C-9693 de 12 de diciembre de 2003.

#### IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria Aduanera.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si la facultad de la Administración Tributaria Aduanera para la determinación de la deuda tributaria, emergente de la falta de regularización del despacho inmediato, prescribió o en su defecto fue interrumpida por el reconocimiento expreso de la deuda conforme lo establecido en los arts. 59, 60, 61 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Es necesario, previamente hacer referencia al art. 131 del D.S. N° 25870 que regula la importación de mercancías bajo la modalidad de despacho inmediato con exención de tributos, el cual en su párrafo tercero dispone: "Las donaciones procedentes del exterior y consignadas expresamente a instituciones de beneficencia para su distribución gratuita, así como las importaciones realizadas por el Cuerpo Diplomático y Consular, Organismos Internacionales acreditados en el país y por entidades estatales, regularizarán los trámites de despacho inmediato dentro del plazo improrrogable de 60 días con la presentación de la declaración de mercancías acompañada de la documentación de respaldo y la Resolución Ministerial de exoneración tributaria...".

Asimismo, el acápite 18-c) de la Resolución de Directorio RD-01-031-05 de 19/12/2005, que aprueba el "Procedimiento del Régimen de Importación para el consumo", en su parte pertinente señala: "La regularización de la declaración de despacho aduanero inmediato y su presentación ante la Administración Aduanera, no implica la realización del examen documental a la declaración por parte de la Administración Aduanera, sino la verificación de la presentación de los documentos originales exigibles para el despacho".

El art. 59 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano vigente al momento de la emisión de la Resolución Determinativa, con referencia a la prescripción dispone que las acciones de la AT prescriben a los 4 años para; "2) Determinar la deuda tributaria"; por su parte el art. 60-I establece que: "el término para la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo".

A este efecto el art. 10 del DS 25870 RLGA, en su párrafo segundo dispone: "Por regla general, el plazo para el pago de las obligaciones aduaneras será de 3 días computados desde el día siguiente hábil a la aceptación de la declaración de mercancías por la administración aduanera".

Expuesta la normativa pertinente al caso de autos y subsumiendo estos preceptos al caso concreto se tiene, que la ADA Trans Oceánica S.R.L. por cuenta de su comitente "La Ciudad de los Niños", registró la DUI 2006/301/C-9693 bajo la modalidad de despacho inmediato con exención de tributos, misma que fue aceptada por la Administración de Aduana Interior Cochabamba mediante su validación en 21 de diciembre de 2006, perfeccionándose en este momento el hecho generador de la obligación tributaria aduanera.

Ahora bien, conforme lo dispuesto en la normativa citada precedentemente, para el trámite de los despachos inmediatos con exención de tributos aduaneros, se otorga al importador un plazo de 60 días para efectuar la regularización del despacho aduanero, esta regularización se refiere a la obligación que tiene el importador de presentar ante la Administración Tributaria los documentos soporte de la DUI descritos en el art. 111 del D.S. N° 25870 RLGA, acto que implica tan sólo la presentación y verificación de los originales exigibles para el despacho, sin constituirse en ningún momento en plazo para el pago de la obligación tributaria.

Por su parte, el Código Tributario Boliviano prevé que el inicio del cómputo de la prescripción se encuentra condicionado por el vencimiento del periodo de pago y no así por el perfeccionamiento del hecho generador, por ello el art. 10 del D.S. N° 25870, es claro al señalar que por regla general el plazo para el pago de las obligaciones tributarias aduaneras es de 3 días, computables a partir del día siguiente hábil

a la aceptación de la declaración de mercancías. En el presente caso la DUI 2006/301/C-9693 fue validada el 21 de diciembre de 2006 por lo que una vez efectuado el cómputo del referido plazo conforme las reglas dispuestas en el art. 4 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, se tiene que este ha vencido el 26 de diciembre de 2006, consecuentemente el cómputo del término establecido para la prescripción se inició el 01 de enero de 2007 y concluyó el 31 de diciembre de 2010.

Encontrándose determinado el término de la prescripción, se infiere que si la intención de la Administración Tributaria era interrumpir la prescripción debió accionar su facultad de determinación de la deuda tributaria a través de un procedimiento de fiscalización aduanera posterior, antes del 31 de diciembre de 2010, siendo responsabilidad de los funcionarios de la administración tributaria el inicio de estas acciones dentro de los plazos pertinentes. Asimismo, queda desvirtuado el argumento de que la nota CITE N° 0057/2011 de 30 de marzo de 2011 remitida por la ADA Trans Oceánica S.R.L. a su comitente, se constituya en causal de interrupción de la prescripción, debido a que la misma fue emitida después de que se consolidó la prescripción, por lo que su contenido no tiene trascendencia en el presente caso.

V.2. Sobre el argumento referido a la inobservancia y errónea apreciación de los arts. 324 de la C.P.E., 3 de la L. N° 154 y 59.IV de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano modificada por la L. N° 291, corresponde indicar, que revisado el memorial de Recurso Jerárquico interpuesto por la Administración Tributaria, se observa que este aspecto no fue expuesto como agravio oportunamente en la referida impugnación, por lo que la AGIT se encontraba impedida de emitir criterio sobre los mismos, resolviendo correctamente en su Resolución de forma expresa, positiva y precisa, sólo sobre las cuestiones planteadas, conforme lo dispuesto por el art. 211 de la L. N° 3092.

Al no haberse impugnado este punto de forma oportuna ante la instancia jerárquica, se tiene como acto consentido libre y expresamente, habiendo el demandante renunciado al ejercicio de impugnar estos hechos, consiguientemente este Tribunal tampoco puede pronunciarse sobre los mismos, por cuanto la demanda contencioso administrativa no es la vía para éste tipo de actos, sino para asumir el control de legalidad de la actividad administrativa, garantizando los derechos e intereses de los ciudadanos frente a las acciones de la administración, es decir, dar solución al conflicto jurídico que crea el acto de la autoridad administrativa cuando éste vulnere derechos subjetivos o agrave intereses legítimos de las partes.

#### V.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir su Resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los procesos contencioso y contencioso administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01022/2013 de 17 julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



45

**Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
La Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Cochabamba**

#### SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 40 a 46, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0973/2013 de 09 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 48, el responde negativamente a la demanda de fs. 91 a 93 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 99 a 100 y 104 a 104 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

#### I. Contenido de la demanda.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0495-13 de 27 de septiembre de 2013, Mario Vladimir Moreira Arias, en representación legal interina de la Gerencia GRACO de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), mediante memorial de fs. 40 a 46, se apersonó e interpuso demanda contencioso-administrativa en contra de la Autoridad General de Impugnación Tributaria AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0973/2013 de 09 de julio, con el que fue notificado el 16 de julio del mismo año, como efecto del Recurso de Alzada que interpuso Manufactura Boliviana Sociedad Anónima en contra de la R.D. N° 17-00757-12 de 20 de diciembre de 2012, por lo que haciendo una relación de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, expresa que:

##### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que la resolución determinativa cuestionada ha sido emitida producto de la Orden de Verificación N° 3912OVE00003 del 7 de febrero de 2012, en el que se suscitaron diversos hechos administrativos, consistentes en:

1) La emisión de las Ordenes de Verificación ya citada, la que ésta en relación a la emitida con el N° 3009OVI0034 de 09 de Noviembre de 2009, las que confluyeron en la emisión de la Vista de Cargo N° 26-00072-12 de 3 de octubre de 2012, en la que se determina como deuda tributaria la suma de Bs 53.768.- en contra del contribuyente o sujeto pasivo Manufactura Boliviana S.A.

2) Notificada que ha sido la vista de cargo, se presentaron los documentos originales del Contrato de Anticresis consistente en el Testimonio de la Escritura Pública N° 291/2007 de 13 de Febrero, otorgado por ante Notario de Fe Pública de Primera Clase N° 35, suscrito entre Juan Carlos Laguna Quiroga en calidad de propietario del inmueble ubicado en Calle José María Plaza, zona Quero Quero, Predio N° 6, Manzana N° 048 (1206), registrado en Derechos Reales bajo el Folio Real con N° 3.01.1.02.0002153, además de la hipoteca de otro inmueble en el condominio Buena Vista, Zona Aranjuez Casa N° 1, con el Folio Real de matrícula N° 3.01.1.02.0001932, así también la escritura de devolución parcial del capital de anticresis y cancelación parcial de hipoteca registrada, establecida mediante Testimonio Público N° 579/2008 de 11 de agosto, otorgado ante Notario de Fe Pública de Primera Clase N° 35, y por último el Testimonio de la Escritura Pública de cancelación de Contrato de Anticresis y cancelación de registros hipotecarios, expresado en el Testimonio de N° 876/2010, por ante el Notario de Fe Pública de Primera Clase N° 25, todos ellos de la ciudad de Cochabamba.

3) En base a estos documentos el contribuyente empresa Manufactura Boliviana Sociedad Anónima (MB S.A.), presentó sus descargos consistentes en argumentos escritos presentados mediante el cite MANACO EXT - 351/11/12, concluyendo en su petitorio que se probó la inexistencia de la deuda tributaria, bajo los argumentos de que los capitales anticréticos no forma parte del objeto del Impuesto sobre las Utilidades de la Empresas (IUE), que no existe reglamentación expresa sobre ingresos presuntos en capitales anticréticos, que la determinación sobre una base presunta es ilegal, ya que el concepto de ingreso presunto se aplica sólo a las personas naturales, siendo que la empresa ha determinado la utilidad neta imponible sobre la base contable.

4) Cada uno de estos descargos fue analizado por parte de los responsables del Departamento de Fiscalización, quienes en su Informe de Conclusiones COD.SIF. 567026, dijeron: En aplicación de la R.A. N° 05-0041-99 de 13 de agosto de 1999, que en su numeral 3 determina que; las personas naturales que sean dueñas de empresas unipersonales y perciban ingresos por alquileres de bienes muebles e inmuebles... u otros ingresos... están obligados a consolidar dichos ingresos en sus estados financieros y determinar sus utilidades o pérdidas al cierre de la gestión fiscal... Con este análisis señalaron que al contribuyente Juan Carlos Laguna Quiroga le correspondía cumplir con sus obligaciones tributarias derivadas del contrato suscrito con MB S.A., por lo que el pago ya realizado no es uno indebido. Con referencia a que los capitales anticréticos no forman parte del objeto del IUE aplicaron el art. 4 referido a las utilidades de Fuente Boliviana del D.S. N° 24051, que en su inciso a) señala: que se considera dentro de estas cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis; sobre la falta de reglamentación sobre ingresos presuntos en capitales anticréticos invocaron el art. 8 de la L. N° 2492 Código Tributario de Boliviano, con el fin de aplicar la analogía en el presente caso; en referencia a la ilegal determinación sobre base presunta aplicaron la última norma legal citada en sus arts. 43, 44 y 45, para señalar que están aplicando la base cierta para el cálculo. Luego en relación a que el ingreso presunto solo aplica a personas naturales, analizaron los arts. 37 y 39 de la L. N° 843 por los que sustentaron su posición de que las personas involucradas dentro de una persona jurídica debían consolidar estos ingresos en sus estados financieros y determinar si existen o no utilidades al cierre de la gestión fiscal. Por último en el reclamo de la determinación de la utilidad neta imponible sobre base contable, utilizaron el art. 80 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, para señalar que las presunciones establecidas por leyes tributarias no admiten prueba en contrario. Para concluir que la liquidación de la deuda tributaria hecha en la Vista de Cargo no ha sido modificada ya que los descargos fueron considerados insuficientes.

5) Se procedió a emitir también el Dictamen N° 00069/2012 de 13 de diciembre de 2012, por parte del responsable de la Unidad Técnica. El cual luego de un análisis muy concreto ratificó la conducta del contribuyente como OMISIÓN DE PAGO, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 165 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, con una multa del 100%.

6) Producto de estos actuados se emitió la R.D. N° 17-00757-12 de 20 de Diciembre de 2012, por la Gerente Distrital II y por el Jefe del Departamento Jurídico de la Gerencia GRACO Cochabamba, resolución que repite los fundamentos ya mencionados en el Informe de Conclusiones COD.SIF. 567026, señalado anteriormente, determinando las obligaciones impositivas de MANACO Manufactura Boliviana S.A., calificando la conducta como Omisión de Pago y sancionándola con una multa del 100% del tributo omitido teniéndose como saldos el monto de 30.338 UFV equivalente a Bs 54.560.- otorgando un plazo de 20 días, a partir de su notificación, para que se deposite el monto señalado,

con la posibilidad de plantear los medios de impugnación que le franquea la ley, y dejando abierta la posibilidad de continuar haciendo investigaciones.

### I.2. Fundamentos de la demanda.

Identificando los fundamentos centrales de la Resolución impugnada que revocó totalmente la R.D. N° 17-00757-12 de 20 de Diciembre, citando y transcribiendo los arts. 27, 37, 39 y 42 de la L. N° 843; 4-a) y d) del D.S. N° 24051; 7 del D.S. N° 21530; 5, 8-III, 43, 44, 45, 68 y 80 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, R.A. N° 05-00041-99 de 13 de agosto; 30-12 de la Ley del Órgano Judicial L. N° 025; y 115 de la C.P.E., la parte demandante, hizo el siguiente análisis y valoración jurídica:

- Sobre el argumento de que los capitales anticréticos no forma parte del impuesto sobre las utilidades de las empresas IUE.- Manifiesta, que el art. 42 de la L. N° 843 dispone que sobre el principio de la fuente boliviana, son aquellas utilidades que provienen de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro el límite de la misma, concepto reforzado por el art. 4 del D.S. N° 24051, que considera que son utilidades de fuente boliviana cualquier especie de contraprestación, que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis de inmuebles en el país, estando por lo tanto la anticresis dentro del alcance del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

- En relación a la inexistencia de reglamentación expresa de ingresos presuntos en capitales anticréticos, generando por esto nulidad de la resolución controvertida.-Expresa, que los arts. 27 de la L. N° 843 y el 7 del D.S. N° 21530, señalan que; en ausencia de una determinación expresa en sujeción al art. 8-III de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, la Administración Tributaria (AT) ha utilizado la analogía para esta determinación, teniendo como base cierta los documentos públicos de contratos de anticresis, y las afirmaciones de la institución investigada que permitieron conocer el hecho generador del impuesto.

- En referencia a que el concepto de ingreso presunto se aplica sólo a personas naturales.- Indica, que los arts. 37 y 39 de la L. N° 843 disponen que son sujetos del IUE las empresas unipersonales, de esta forma la determinación de las mismas está en la aplicación de la R.A. N° 05-00041-99 de 13 de agosto de 1999, la cual en su numeral 3, señala que las personas naturales que sean dueñas de empresas unipersonales están obligados a consolidar sus ingresos en sus estados financieros, y a determinar sus utilidades o sus pérdidas, por lo que no hay exclusiones en la personería jurídica del sujeto obligado.

- Sobre la determinación de la utilidad neta imponible sobre base contable.- Señala, que existe la presunción para la determinación de la base imponible del IUE, basándose en el art. 5 del Cód. Trib., respaldado por el art. 80 de la citada norma que, dispone que no hay prueba contraria sobre las presunciones de leyes en esta materia.

- Para el método de determinación.-Cita los arts. 43 al 45 Cód. Trib. Boliviano promoviendo que, por la documentación e información presentada por el contribuyente, se ha determinado sobre base cierta el impuesto no pagado, ya que se cumplió con este requisito.

- Por ultimo en relación al debido proceso.- Expresó que, en todo momento, el contribuyente tuvo pleno acceso a todas las actuaciones procesales, las cuales contemplan desde la Orden de Verificación N° 3912OVE00003, la Vista de Cargo N° 26-00072-12, hasta la emisión de la R.D. N° 17-00757-12; de forma que siempre puedo hacer valer sus derechos y que nunca se violó el debido proceso, dentro de la tramitación de los actuados administrativos.

### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se resuelva la presente causa declarando probada la demanda y en consecuencia se revoque totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 973/2013 de 9 de julio, emitida por la AGIT, revocándose también la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0193/2013 de 19 de abril, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Cochabamba, declarando firme y subsistente la R.D. N° 17-00757-12 de 20 de diciembre de 2012.

### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, representada por Daney David Valdivia Coria, como Director Ejecutivo a.i. de la citada instancia estatal de impugnación tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 17 de marzo de 2014, cursante de fs. 91 a 93 vta., señalando lo siguiente:

II.1. Que, la AT mediante R.D. N° 17-00757-12 de 20 de diciembre, correspondiente al IUE de los períodos fiscales marzo a diciembre de la gestión 2007 y enero a marzo de 2008, determinó una deuda tributaria en contra del sujeto pasivo; posteriormente, notificada esta Resolución, el contribuyente planteó recursos administrativos iniciando por el de alzada que dio como resultado el pronunciamiento de la Resolución del Recurso citado ARIT-CBA/RA 0193/2013, que resolvió revocar totalmente la resolución determinativa citada, porque no puede aplicarse la analogía para determinar la base imponible del IUE, ya que existe una ley aplicable al caso concreto que establece que, los contratos de anticrético están alcanzados por el RC-IVA y no así por el IUE; que en sujeción al principio de legalidad se tiene que la especie legislada no es semejante a la que esta carente de norma, por cuanto el RC-IVA se aplica a personas naturales o sucesiones indivisas y no así a personas jurídicas, como es el contribuyente MB S.A.; y finalmente porque no existe razón que sea del mismo sentido para aplicar el precepto ya estatuido, con relación al impuesto que carece de normativa legal específica, hecho que no ha demostrado la AT. Argumentos que en el Recurso Jerárquico posterior fueron ratificados y complementados, en sentido de que el RC-IVA grava los ingresos en general, y que estos ingresos deben ser restados de los gastos que se han tenido en la gestión, para recién poder determinarse las utilidades, las cuales si están para constituir la base imponible del IUE, siendo este elemento el que la AT no determinó ni estableció, para que exista una deuda tributaria por este impuesto; siendo por lo tanto dos tipos de montos que no pueden ser analizados de doble manera, generando dos pagos por hechos que son distintos en sí mismos.

Elementos que se detallan en el art. 8-III de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, arts. 27, 36, 37, 39 y 42 de la L. N° 843, arts. 4 y 6 del D.S. N° 24051 (Reglamento del IUE), art. 7 del D.S. N° 24531 (Reglamento del RC-IVA).

Con esa base, refuta los fundamentos de la demanda, afirmando que la resolución jerárquica impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo establecido por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todo y cada uno de los fundamentos de su resolución.

## II.2. Petitorio

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0973/2013 de 9 de julio, emitida por la AGIT.

## III. Antecedentes administrativos y procesales

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1. Con la R.D. N° 17-00757-12, de 20 de diciembre de 2012, que imponía sanciones en contra de la sociedad jurídica comercial MANACO Manufactura Boliviana S.A., mediante nota de 16 de enero de 2013, Rocío Amalia Julio Quintana en su calidad de apoderada de MB S.A., adjuntando los documentos que acreditan su personería, interpuso Recurso de Alzada en contra de la citada Resolución, señalando todos los puntos planteados a su vez en su carta de descargos, ampliando algunos de ellos en su contenido, pidiendo en definitiva la revocatoria total del resolución determinativa, la declaración de la inexistencia de la deuda tributaria y en lo procesal: la nulidad de obrados hasta la vista de cargo generadora del proceso.

III.2. Luego del trámite de ley ante la ARIT Cochabamba, con la presentación de pruebas y alegatos de ambas partes, el Informe Técnico Jurídico ARIT CBA/ITJ/0193/2013 de 08 de abril, se emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT –CBA/RA 0193/2013 de 19 de abril, en la cual se decidió revocar totalmente la Resolución Determinativa impugnada, bajo el argumento de que la analogía no puede ser usada como medio para emplear métodos de cálculo sobre base presunta, del RC-IVA, para el cálculo del IUE, hecho que está prohibido por Ley, mientras que los contratos de anticresis están regidos por el primer impuesto y no así por el segundo que sólo los grava, cuando esa persona natural es dueña de una empresa unipersonal, en este sentido, el contrato de anticresis de persona jurídica no puede ser alcanzado por el impuesto IUE.

III.3. Contra esta resolución se interpuso recurso jerárquico por Mario Moreira Arias Gerente GRACO Cochabamba a.i., el cual luego del trámite pertinente mereció Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 973/2013 de 09 de Julio, pronunciada por la Directora Ejecutiva General a. i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la que confirmó la resolución del Recurso de Alzada, con el fundamento de que la AT no determinó en ningún momento la Base Imponible por la cual establecer la existencia del tributo que hubiera sido omitido en su pago, y estableciendo una diferencia entre lo que es el ingreso y la utilidad, que es la que deriva de un ingreso, menos los gastos que se han tenido que efectuar para determinar la citada utilidad.

Con esta resolución se notificó a la AT el 16 de julio de 2013, constituyéndose estos hechos los antecedentes administrativos que motivaron la presente demanda.

## IV. De la problemática planteada.

En autos, de los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra, la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si, los contratos de anticresis está dentro de los alcances de los hechos generadores del IUE, conforme lo establecido en los 4-a) del D.S. N° 24051, 8, 43, 44, 45, 47, 80 y 165 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, 37 y 39 de la L. N° 843 y si es posible aplicar por analogía la determinación de la base de cálculo de ingresos por concepto de anticréticos del RC-IVA para el IUE; 2) Si, el Método de Determinación de la Utilidad Neta Imponible, se hizo sobre una base contable cierta o sobre el concepto de ingreso presunto, y; 3) Si, se cumplió el debido proceso de acuerdo al art. 115 de la C.P.E., para asegurar el derecho a la defensa del contribuyente en un procedimiento justo oportuno, gratuito, sin dilaciones y equitativo.

## V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes se establece: Que la controversia fue analizada, tramitada y resuelta, en el marco de las normas y procedimientos establecidos en la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano vigente, en su Título V incorporado por la L. N° 3092 Complementario al Código Tributario Boliviano y en base al art. 141 del DS 29894, en virtud a las cuales se emitió Resoluciones tanto por parte de la ARIT y la AGIT, en las cuales se determinó que la R.D. N° 17-00757-12, sea revocada totalmente; Resolución esta que estableció de oficio el cálculo correspondiente al impuesto omitido, mantenimiento de valor e intereses del IUE de la Empresa MB S.A., por no haberse incluido presuntamente en sus resultados el ingreso por concepto de un contrato de anticresis -inmueble- suscrito con Juan Carlos Laguna Quiroga, mediante Escritura Pública N° 291/2007, a favor de MB S.A., por la suma de \$us 80.000.- el cual fue concluido por la Escritura Pública de cancelación de contrato de anticrético y de Registros Hipotecarios N° 876/2010, donde el propietario entregó todo el dinero adeudado.

A objeto de hacer un análisis preciso del problema planteado transcribimos las normas específicas que han sido objeto de controversia:



D.S. N° 24051 Reglamento del IUE.

Art. 4.- (Utilidades de fuente boliviana).- En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la ley y este reglamento, son utilidades de fuente boliviana:

Los alquileres y arrendamientos provenientes de inmuebles situados en el territorio de la República y cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis, sobre inmuebles situados en el país.

L. N° 843 de reforma tributaria.

Art. 42°.- En general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes, son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

L. N° 2492 Código Tributario Boliviano

Art. 5 (Fuente, prelación normativa y derecho supletorio).

I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:

1. La Constitución Política del Estado.

2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.

3. El presente Código Tributario.

4. Las Leyes.

5. Los Decretos Supremos.

6. Resoluciones Supremas.

7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.

También constituyen fuente del Derecho Tributario las Ordenanzas Municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Senado Nacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia.

II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.

Art. 8 (Métodos de interpretación y analogía).

I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.

II. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta:

a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro.

b) En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios.

III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.

Ahora analizando cada una de estas disposiciones legales aplicadas, que amerita este examen, convergemos en sentido de que el D.S. N° 24051 que reglamenta el IUE en su art. 4, al hablar de las utilidades de fuente boliviana, engloba entre ellas: cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis, sobre inmuebles situados en el país. Norma que al ser reglamentaria debe interpretarse en función a la L. N° 843 que le dio origen; estableciendo en el art. 42 la definición de fuente, cuando ratifica que; son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos; bajo esa óptica aplicando el art. 5 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, transcrito líneas arriba, se determina que es la Ley la que debe aplicarse en primer lugar antes que un Decreto Supremo y por el principio de legalidad establecida en el art. 6 de la misma normativa, que señala: "(Principio de Legalidad o Reserva de Ley). I. Sólo la Ley puede: 1) Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo", disposición aplicada por la ARIT en su Resolución, al disponer que no hay tributo sin ley previa que así lo establezca, concluyendo luego que los contratos de anticrético están alcanzados por el RC IVA, y

sólo son sujetos de este impuesto las personas naturales y las sucesiones indivisas. En concreto, si la L. N° 843 no definió que el contrato de anticresis es un hecho generador, luego fija su base imponible, la alícuota del impuesto y el sujeto pasivo; el D.S. N° 24051 o el 21530, aplicados por la AT, son inaplicables para el caso en concreto. Igual razonamiento ha utilizado la AGIT al señalar que para la determinación de la base imponible se utilizó normas del RC-IVA inaplicables a este caso ya que se usaron conceptos distintos sobre los cuales recaen ambos impuestos, aseverando de forma correcta que el RC-IVA grava un ingreso de las personas naturales, mientras que el IUE grava las utilidades que emergen de los estados financieros, sujeto a la condición de que se obtenga un resultado positivo de la comparación de los ingresos con los gastos.

Estos conceptos hacen ver a todas luces que la analogía en el presente caso no puede ser utilizada, ya que no es cierto ni evidente que no exista una norma clara que defina la forma de determinación de la base imponible de un contrato de anticresis, porque debe necesariamente identificarse utilidades generadas por el mismo, siendo que para aplicarse la analogía debe tener tres condiciones: 1) que no exista ley aplicable al caso, lo que no es cierto hay métodos definidos por ley tributaria para el cálculo del IUE; 2) que la especie legislada sea semejante a la especie carente de norma, lo que no se cumplió porque las disposiciones del RC-IVA no se asemejan al IUE, y; 3) que exista uniformidad de razones para aplicar el precepto a los dos casos, hecho que es falso, circunstancias que no se dan en el presente caso ya que se habla de una persona jurídica, no así de una persona natural, lo que motiva a que no pueda aceptarse lo pedido en la demanda.

En autos, de la revisión de los antecedentes administrativos se estableció como hecho de controversia; que la AT determinó reparos a favor del fisco por concepto de ingresos correspondiente al contrato de anticrético suscrito por un tercero con Manaco MB S.A., en aplicación de los arts. 47 de la L. N° 843, 4 del D.S. N° 24051 y 7 del D.S. N° 21531, señalando que la determinación del ingreso gravado fue calculada en aplicación de los arts. 27 de la L. N° 843 y 7 del D.S. N° 21531, en ausencia de una forma de determinación expresa para la determinación de la Base Imponible por concepto del IUE, en base al art. 8-III de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, ante ese hecho la AT aclaró, que utilizó por analogía la forma de determinación de la base de cálculo de ingreso por concepto de anticréticos del RC-IVA para el IUE, que de ninguna manera utilizó la analogía para modificar normas.

En respuesta la ARIT acertadamente conflujo en la siguiente conclusión; "los contratos de anticrético en nuestra legislación están alcanzados por el RC-IVA y son sujetos de este impuesto las personas naturales y sucesiones indivisas; razón por la cual la R.A. N° 05-00041-99 en los nums. 1, 2 y 3 hace referencia únicamente a las empresas unipersonales sujetas al IUE, que por su característica perciban otros ingresos como personas naturales y que por estos últimos ingresos son sujetos del RC-IVA. Consiguientemente, en el caso en concreto tratándose de normativa tributaria clara y precisa no puede aplicarse el parágrafo III del art. 8 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano" (sic), conclusión esta que fue consentida por la AGIT al haber confirmado los fundamentos de la Resolución de alzada y este Tribunal ampara esta determinación al considerarla válida como respuesta a las pretensiones del ente demandante, estableciendo que los contratos de anticrético de personas jurídicas -como es el caso- no se encuentran alcanzados por el IUE, por lo tanto los reparos generados al contribuyente Manaco MB S.A., no pueden ser aplicados por analogía y sólo es admisible ante la existencia de vacíos legales, asimismo, como lo afirmó la AGIT se desvirtuó el argumento de la existencia de una norma específica del IUE para la determinación de una base imponible por los contratos de anticrético.

V.2. Ahora sobre el punto de que el método de determinación de la utilidad neta imponible, se hizo sobre una base contable cierta o sobre el concepto de ingreso presunto, como ya se analizó líneas arriba, no puede aplicarse ningún método porque no hay disposición legal que ordene la aplicación del IUE a un contrato de anticresis de persona jurídica. Pero además es necesario recalcar que el propietario cumpliendo las disposiciones tributarias ha calculado y cancelado el RC IVA, tal como se pactó en el contrato, incluso con intereses moratorios, de modo que se tendría entonces un pago de impuestos doble, porque la persona natural que es el propietario, que se benefició con el dinero entregado ya ha cumplido con la obligación tributaria.

V.3. Viendo ahora el último punto planteado dentro de la controversia, señalamos que el debido proceso es un derecho y una garantía procesal a la vez, que ha sido invocada bajo los argumentos jurídicos de que la sociedad anónima considerada como contribuyente Manufactura Boliviana S.A., más conocida como Manaco S.A. en todo el trámite administrativo, previo a esta demanda, tuvo conocimiento de los actos administrativos que generaron el recurso de alzada, el cual al serle favorable, dio lugar al recurso jerárquico por parte de la AT, y de igual forma en el presente proceso ha sido también notificada, habiendo propugnado la Resolución Jerárquica AGIT 0973/2013 de 9 de julio y la respuesta a la demanda contenciosa administrativa, por memorial recibido en 28 de agosto de 2014, de manera que se cumplió con el debido proceso en la presente causa.

#### V.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70, de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa; en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0973/2013 de 9 julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



46

**Luis Fernando Peñafiel Morales c/ La Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso administrativo**  
**Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 34 interpuesta por Luis Fernando Peñafiel Morales, la contestación a la demanda de fs. 40 a 46, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. 1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El Servicio de Impuestos Nacionales a través de la Gerencia Distrital de Santa Cruz inicia un proceso de Verificación Externa (OVE 70110VE00031) correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) por los periodos enero, febrero, marzo y abril de 2008 del cual se emitió la Vista de Cargo N° 23-0001040-12 y N° 23-0001961-12, emergente del mismo se emite la R.D. N° 17-0001686-12 la cual es impugnada y confirmada mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0253/2013 de 19 de abril de 2013.

Notificado que fuera con la resolución de alzada el contribuyente Luis Fernando Peñafiel Morales, interpone el recurso jerárquico del cual se emite la Resolución de Recurso Jerárquico No AGIT-RJ 1054/2013, por el que la Autoridad General de Impugnación Tributaria confirma la resolución de Alzada. Por lo que amparado en el art. 70 con relación al art. 35-a), d) y e) ambos de la L. N° 2341 y art. 38-16 de la actual L.O.J., interpone demanda contenciosa administrativa en tiempo hábil y oportuno a objeto de que se anule obrados hasta el vicio más antiguo que es hasta que la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales inicie el procedimiento mediante una Orden de Fiscalización y emita vista de cargo y resolución determinativa fundamentadas dejándose sin efecto legal todas las actuaciones posteriores incluso la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1054/2013, de 17 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Por Orden de Verificación N° 70110VE00031, de 12 de julio de 2011, notificado el 26 de julio de 2011 al contribuyente Luis Fernando Peñafiel Morales, se inició procedimiento de verificación de los hechos y elementos bajo la modalidad de Verificación Debito Fiscal IVA y su efecto en el IT, por los periodos fiscales enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008. Concluido el procedimiento en la etapa de verificación, como resultado del análisis de la información y documentación obtenida por el SIN y la proporcionada por el sujeto pasivo, sobre base presunta, la Administración Tributaria habría evidenciado que Luis Fernando Peñafiel Morales, incumplió deberes formales referente a la presentación total de la documentación solicitada mediante formulario F-4003 N° 113191, la no presentación de declaraciones juradas, omisión de tributos de la gestión 2008. Girándose la Vista de Cargo N° 23-0001040-12 de 24 de julio de 2012 anulada mediante Auto N° 25-0007000-12 de 25 de octubre de 2012, notificada a Luis Fernando Peñafiel Morales el 31 de octubre de 2012, emergente del mismo se emitió la Vista de Cargo N° 23-0001961-12 de 19 de noviembre de 2012 notificada al contribuyente el 23 de noviembre de 2012.

El contribuyente presentó prueba de descargo, emitiéndose la R.D. N° 17-0001686-12, de 27 de diciembre de 2012 notificada a Luis Fernando Peñafiel Morales el 29 de diciembre de 2012, determinando sobre la base presunta las obligaciones impositivas por un monto total de 696.331,64 UFV equivalente a Bs 1.253.355.17; importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, correspondiente al IVA e IT de los periodos de enero, febrero, marzo y abril de 2008.

Luis Fernando Peñafiel Morales interpone recurso de alzada instancia que dicta la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0253/2013 de 19 de abril de 2013 que confirma la Resolución Determinativa impugnada, contra la que se interpone el recurso jerárquico, instancia que resuelve confirmar la resolución impugnada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1054/2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la demanda contencioso administrativa la formula por existir lesión del interés privado amparado en el art. 147 de la L. N° 2492 concordante con el art. 199 de la L. N° 3092 y art. 70 de la L. N° 2341 concordante con el art. 778 del Cód. Pdto. Civ. y dentro del plazo de 90 días previsto por el art. 780 impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT – RJ 1054/2013, de acuerdo a lo siguiente:

2.1. Manifiesta que son nulas la vista de cargo y resolución determinativa porque carecen de fundamento toda vez que el proceso de determinación tributaria fue practicado utilizando el método de base presunta tomándose precios supuestamente establecidos por la CBN,

sobre cantidades supuestamente certificadas por la CBN las cuales no se encuentran detalladas en la Vista de Cargo, que la información la obtuvieron de su sistema SIRAT-2 y no se encuentra ni transcrito, que no fue tomado en cuenta los precios que fueron proporcionados por su persona por qué serían inferiores al precio de mercado tomando en cuenta los emitidos por la CBN omitiendo incluir la supuesta certificación, diferencia de precios que son mínimas que dependen de la oferta y demanda, que la CBN no tiene un precio único de venta y que correspondía tomar los precios proporcionados por su persona.

Prosigue manifestando que el promedio que utilizan como utilidad es del realizado supuestamente al contribuyente Rubén Julio Machaca Condori y que no adjuntan ni citan en detalle dicho estudio, que no se debió tomar una supuesta utilidad de otro comerciante que maneja costos distintos, que el promedio utilizado es erróneo toda vez que no se tomó en cuenta el volumen de ventas por lo que la elevada utilidad estimada es absurda e ilegal y afecta la liquidación impositiva basándose en datos erróneos, por lo expuesto la vista de cargo y resolución determinativa carecen de fundamentación correspondiendo su nulidad por vulneración del art. 96-I de la L. N° 2492 con relación al art. 30 de la L. N° 2341.

Refiere que la resolución determinativa no llena el voto exigido por el art. 99 apartado II de la L. N° 2492 que establece que la resolución que determine obligaciones tributarias contenga especificaciones sobre la deuda tributaria y los fundamentos de hecho y de derecho y la fundamentación que hace el SIN y la ARIT es oscura porque existe contradicción entre la resolución determinativa respecto a la vista de cargo que la primera establece 696.331.64.- UFV y la segunda 1.208.135.55.- UFV sin explicar el motivo de la diferencia, que no se detalla de donde obtienen montos de ventas de productos, no especifica cómo se obtiene la presunta utilidad, no motiva su resolución con los elementos de prueba que sustente sus cargos contraviniendo la S.C. N° 12/2002-R de 9 de enero afectando su derecho al debido proceso y derecho a la defensa establecido en los arts. 115 apartado I, 117 apartado I y 119 apartado II de la C.P.E.

2.2. De la falta de Orden de Fiscalización expresa que el art. 104 del Cód. Trib. establece taxativamente que el proceso de fiscalización se iniciara con una orden de fiscalización que en el caso presente no existe dicha orden, que el SIN generó una Orden de Verificación la misma que tiene otro fin que en estos casos es el de verificar un cruce de facturas que no le faculta a realizar investigación sobre sujetos pasivos, actos operacionales, veracidad de las operaciones, actividad que solo es posible mediante un proceso de fiscalización motivo por el que todo el proceso está viciado de nulidad.

2.3. De la falta de aplicación del Crédito Fiscal IVA, refiere que el SIN no ha considerado que al formular su cargo basado en facturas de compras de productos a la CBN supuestamente no declarados, por coherencia y justicia debió considerar que dichas facturas que toma para fundar el cargo tributario, reconocen el derecho al crédito fiscal que contienen y que en justicia debió tomar en cuenta para compensar con el IVA de las supuestas ventas.

2.4. Ilegalidad de las multas por incumplimiento de deberes formales, expresa que la administración tributaria en la resolución determinativa lo multa por la suma de Bs 5.669.81.- por incumplimiento de deberes formales por la no entrega de documentos y por presentación de una declaración jurada del IVA antes del vencimiento, quien alega que fue al contrario toda vez que presentó la documentación requerida en el plazo y la declaración jurada antes de tiempo lo que no implica una contravención tributaria por lo que las multas son ilegales.

### I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se declare probada la demanda contencioso administrativa interpuesta, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1054/2013 de 17 de junio de 2013, en consecuencia se anule obrados hasta el vicio más antiguo que es hasta que la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN inicie el procedimiento mediante una orden de fiscalización, emita las resoluciones debidamente fundamentadas y se deje sin efecto las resoluciones de alzada y jerárquica.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 40 a 46 y señala lo siguiente:

Sobre el II.1, señala que de la revisión de la Resolución de Alzada y las observaciones del Recurso Jerárquico, la AGIT pudo evidenciar que la misma expone en sus páginas 20 a 27 el análisis efectuado a los agravios presentados en alzada, aspecto que desvirtúa lo que contrariamente afirma el sujeto pasivo en su recurso jerárquico y su demanda contenciosa administrativa, que se efectuó un análisis pormenorizado de los documentos cursantes en el cuerpo de antecedentes y expuso que al haber sido notificado el sujeto pasivo con la Vista de Cargo N° 23-0001961-12 el 23 de noviembre de 2012, tuvo conocimiento del origen de los reparos, en consideración a que los anexos que detallan el cálculo de los ingresos no declarados forman parte de la vista de cargo de cuyo contenido se advierte que la misma hace referencia a las solicitudes de documentación efectuadas al contribuyente que no fueron atendidas en su totalidad ni en los plazos establecidos, motivo a efectuar la determinación sobre base presunta, por lo que la instancia jerárquica señaló de manera clara que la Resolución de Alzada cumplió con lo previsto por los arts. 198-I-e) y 211 de la L. N° 3092.

Sobre la R.D. N° 17-0001686-12, que fue notificada personalmente el 29 de diciembre de 2012, manifiesta en sus páginas 2 y 3 que la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 23-0001961-12 por el monto de 698.059,08 UFV, que incluye tributo omitido, intereses, multa por contravención tributaria de omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales; se evidencia que el contribuyente tuvo pleno conocimiento del origen de los cargos establecido en su contra, siendo evidente que ambos actuados previstos en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa cumplen los requisitos esenciales previstos por los artículos 18 y 19 del D.S. N° 27310 así como los requisitos mínimos establecidos en los artículos 96 y 99 de la L. N° 2492, que el contribuyente dejó de participar del proceso voluntariamente, en ese entendido corresponde desestimar los agravios expuestos respecto a la nulidad de la vista de cargo y la resolución determinativa así como la incongruencia entre ambos actos, no siendo evidente la vulneración del debido proceso establecido en los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E., 68-6 de la L. N° 2492 invocadas por el sujeto pasivo ahora demandante.

Respecto a la inadecuada aplicación de la base presunta sobre precios y cantidades establecidas por la CBN, aclara que de la revisión de antecedentes administrativos, se advirtió que cursa la Vista de Cargo N° 23-0001040-12 notificada el 3 de agosto de 2012, la cual en virtud a las deficiencias detectadas por la propia Administración Tributaria fue anulada según Auto N° 25-0007000-12 en el marco de lo previsto en los arts. 28 y 35-I-c) de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113 en el que se encontraba la información de otro contribuyente para determinar el precio de venta por cada producto expedida por la CBN, emitiéndose una nueva vista de cargo que sirvió de fundamento de la resolución determinativa ahora impugnada, así mismo señala que la Administración tributaria expuso que tomo en cuenta los documentos e informaciones que le permitieron conocer su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación debido a que el contribuyente omitió datos básicos para la liquidación del tributo, registros de operaciones, ingresos o compras y advirtió situaciones que le imposibilitaron el conocimiento cierto de sus operaciones no permitiendo la determinación sobre base cierta, de conformidad a lo dispuesto por el parág. II del art. 43 de la L. N° 2492, que se evidencia que cursa en antecedentes nota del contribuyente de 26 de abril de 2012, mediante la cual afirma que “al ser una licorería pequeña, no cuenta con toda la documentación requerida por la Administración Tributaria, concluyendo que no existe vicio respecto al método de determinación de la base imponible aplicado por la Administración Tributaria”.

Sobre el II.2, expresa que de la revisión de los antecedentes, se evidencio que la Administración Tributaria notificó la Orden de Verificación N° 7011OVE00031, comunicando al sujeto Pasivo que sería sujeto de un proceso de determinación con alcance Verificación de los hechos y elementos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT de los periodos enero, febrero, marzo y abril de 2008 en el marco de lo previsto en el inciso c) del art. 29 del D.S. N° 27310, correspondiendo desestimar el argumento de nulidad del procedimiento por falta de una orden de Fiscalización, toda vez que el código tributario otorga a la Administración Tributaria amplias facultades para ejercer la verificación de los hechos, actos datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condiciones el hecho imponible, con la finalidad de efectuar la determinación de la deuda tributaria, que es comunicada al sujeto pasivo a través de las correspondiente Resolución Determinativa.

Sobre el II.3, señala que ante ninguna instancia el contribuyente presento prueba que demuestre que hubiera emitido facturas por las ventas que sirvieron de base para establecer los ingresos no declarados, en aplicación de los arts. 12 segundo párrafo de la L. N° 843 concordante con el art. 8 del D.S. N° 21530, el sujeto pasivo debió emitir las facturas en el momento de la venta de los productos a sus clientes, por lo que el no haberlo le quita el derecho al cómputo de crédito fiscal alguno conforme a la norma citada.

Sobre el II.4, conforme a antecedentes se evidencio que el 26 de julio de 2011 la Administración Tributaria notificó el Requerimiento F: 4003 N° 112698, mediante el cual solicitó la presentación de documentación, otorgando plazo hasta el 2 de agosto de 2011, fecha en el cual el contribuyente presenta una nota en la que indica que solo presenta la documentación con la que cuenta en esos momentos que son las declaraciones juradas del IVA e IT, mas no la otra documentación solicitada, del cual el 23 de abril de 2012 se notifica con la Reiteración de Requerimiento de documentación F: 4003 N° 113191 solicitando la documentación no presentada otorgando plazo hasta el 26 de abril de 2012; igualmente mediante nota CITE SIN/GDSC/DF/VE/NOT/0694/2012, se solicita información sobre los precios de venta de los productos comprados a la CBN durante los periodos observados en el plazo de 2 días a partir de su notificación es decir hasta el 26 de abril de 2012, que el sujeto pasivo recién el 27 de abril de 2012 presentó nota señalando la información de los precios y la inexistencia de la documentación solicitada, de lo que resulta evidente el incumplimiento de la presentación de toda la documentación requerida. Respecto a la declaración jurada mediante Nota de 2 de agosto de 2011 el contribuyente presento Declaración Jurada Rectificatoria N° 5235238 del IVA del periodo enero de 2008 por un monto de ventas de Bs 5.953, que rectifica la Declaración Jurada N° 573140 del mismo periodo e impuesto en el que se señalaba un monto de Bs 0.-, siendo evidente que la Declaración Jurada N° 5235238 es una Rectificatoria que incrementa el impuesto determinado la cual al corresponder al periodo enero de 2008 conforme el ultimo digito de NIT del contribuyente (9) debió ser presentada hasta el 22 de febrero de 2008, empero fue presentada el 18 de marzo de 2008 lo que denota la presentación de una declaración jurada Rectificatoria que incrementa el impuesto determinado después de las fecha del vencimiento, hecho que se constituye en una contravención tributaria.

#### II.1.1. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbada la demanda Contencioso - Administrativa interpuesta por Luis Fernando Peñafiel Morales manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1054/2013, de 17 de julio de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital Santa Cruz, notificó el 26 de julio de 2011, a Luis Fernando Peñafiel Morales, con la Orden de Verificación No. 7011OVE00031, relacionados al Debito Fiscal IVA y sus efectos en el IT con alcance a los periodos enero, febrero, marzo y abril 2008 cursante a fs. 6 del anexo II.

Formulario F: 4003 N° 00112698 de 26 de julio de 2011 de Requerimiento al contribuyente de la documentación señalada en el formulario teniendo como plazo para su presentación hasta el 02 de agosto de 2011, cursante a fs. 7 del anexo II.

Nota de 2 de agosto de 2011 realizada por el contribuyente dirigida a la administración Tributaria, al cual adjunta la siguiente documentación: 1) DD.JJ. del impuesto al valor agregado IVA FOR. 200, 2. DD.JJ. del impuesto a las transacciones IR FOR. 400, así mismo señala que el libro de ventas IVA, libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al Debito Fiscal IVA, notas fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA, extractos Bancarios, comprobante de los ingresos, comprobante de los ingresos y egresos con respaldo, plan códigos cuentas contables, libros de contabilidad, kardex e inventario, no los cuenta para su presentación, documentos recepcionados mediante Acta de Recepción de Documentos de 02 de agosto de 2011, cursante de fs. 8 a 9 del anexo II.

Formulario N° 7013 de Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00043338 de 13 de abril de 2012, por el que se sanciona con 1.500 UFV al contribuyente Luis Fernando Peñafiel Morales, por incumplimiento al deber formal de entrega de documentación, cursante a fs. 25 del anexo II.

Formulario F: 4003 de Requerimiento de Reiteración N° 00113191 de 19 de abril de 2012, por el que se requiere al contribuyente Luis Fernando Peñafiel Morales, documentación correspondiente al periodo enero, febrero, marzo y abril de 2008, cursante a fs. 61 del anexo II.

Nota con CITE: SIN/GDSC/DF/VE/NOT/0694/2012 de 12 de abril de 2012, de la Administración Tributaria solicitando al contribuyente documentación e información, cursante de fs. 66 a 67 del anexo II.

Formulario N° 7013 de Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00043339 de 3 de mayo de 2012, por el que se sanciona con 1.500 UFV al contribuyente Luis Fernando Peñafiel Morales, por incumplimiento al deber formal de entrega de documentación, cursante a fs. 68 del anexo II.

Formulario N° 7013 de Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00043338 de 13 de abril de 2012, por el que se sanciona con 1.50 UFV al contribuyente Luis Fernando Peñafiel Morales, por incumplimiento al deber formal de presentación de Declaración Jurada, cursante a fs. 76 del anexo II.

Nota de 26 de abril de 2012 de Luis Fernando Peñafiel Morales dirigida a la Administración Tributaria, por el que da a conocer que al ser licorería pequeña no cuenta con toda la documentación del 2008 requerida por la institución, cursante de fs. 90 a 91 del anexo II.

La Administración Tributaria emite la Vista de Cargo N° 23-0001040-12 de 24 de julio de 2012 anulada mediante Auto N° 25-0007000-12 de 25 de octubre de 2012, notificada a Luis Fernando Peñafiel Morales el 31 de octubre de 2012, cursante de fs. 181 a 192 y 197 a 198 del anexo II.

Vista de Cargo N° 23-0001961-12 de 19 de noviembre de 2012 notificada al contribuyente el 23 de noviembre de 2012 cursante a fs. 211 a 222 del anexo II.

R.D. N° 17-0001686-12, de 27 de diciembre de 2012 a fs. 236 a 246 del anexo II, notificada a Luis Fernando Peñafiel Morales el 29 de diciembre de 2012, determinando sobre la base presunta las obligaciones impositivas por un monto total de 696.331,64 UFV equivalente a Bs 1.253.355,17; importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos de enero, febrero, marzo y abril de 2008, cursante a fs. 249 del anexo II.

El sujeto pasivo interpone Recurso de Alzada contra la R.D. N° 17-0001686-12, de 27 de diciembre de 2012, instancia que resuelve confirmar la Resolución impugnada mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0253/2013 de 19 de abril de 2013, contra la que interpone Recurso Jerárquico, dictándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1054/2013, de 17 de julio de 2013, que resuelve Confirmar la resolución de alzada mencionada.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 71, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica quien no hizo uso del mismo cursante a fs. 82 del expediente, de igual modo no se procedió a la duplica; a fs. 133 se notificó al tercero interesado Gerencia Distrital Santa Cruz Impuestos Nacionales.

2.- Concluido el trámite se decretó a fs. 135, "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

Sobre la problemática planteada, esta se presenta en los siguientes puntos:

1. Si la Vista de Cargo y Resolución Determinativa carecen de fundamentación, correspondiendo su nulidad por vulneración del art. 96 apartado I de la L. N° 2492 con relación al art. 30 de la L. N° 2341, afectando su derecho al debido proceso y derecho a la defensa establecido en los arts. 115 apartado I, 117 apartado I y 119 apartado II de la C.P.E.

2. De la falta de orden de fiscalización según el art. 104 del Cód. Trib. Boliviano, motivo por el que todo el proceso está viciado de nulidad.

3. Falta de aplicación del Crédito Fiscal IVA.

4. Ilegalidad de las multas por incumplimiento de deberes formales.

Del análisis y compulsas de los antecedentes señalados, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1054/2013, que resuelve el Recurso Jerárquico impugnado, por su orden se tiene:

IV.1. Sobre la nulidad de la vista de cargo y resolución determinativa, porque carecen de fundamento toda vez que el proceso de determinación tributaria fue practicado utilizando el método de base presunta tomándose precios, cantidades y utilidades supuestamente establecidos por la CBN, que la información la obtuvieron de su sistema SIRAT-2 y no se encuentra ni transcrito, etc.

Al respecto de la revisión integral del recurso, se advierte que la parte recurrente plantea como fundamento principal, la ausencia de fundamentación y motivación de los actos administrativos constituidos en la vista de cargo y resolución determinativa emitidos por la Administración Tributaria, respecto a la falta de exposición y fundamentación de la determinación, no estableciendo el concepto al que se considera correspondan los presuntos ingresos no declarados, los precios presuntos por ello la falta del voto exigido por el art. 99 apartado II de la L. N° 2492 lo que afectaría su derecho al debido proceso y derecho a la defensa establecido en los arts. 115 apartado I, 117 apartado I y 119 apartado II de la C.P.E.; correspondiendo señalar al respecto que:

Conforme dispone el art. 96 del Cód. Trib. Boliviano L. N° 2492: "... (Vista de Cargo o Acta de Intervención).- I. La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado (...) III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento, viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda...". (El remarcado nos corresponde)

Por su parte, el art. 99-II de la normativa aludida dispone: "...La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; 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 en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa...".

En ese sentido, se infiere que corresponde a la Administración Tributaria, al emitir tanto la vista de cargo como la resolución determinativa, el deber de dar estricto cumplimiento a los requisitos expresamente determinados por la normativa señalada, mismos que observan entre otros, el contemplar todos los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que respalden la emisión de la resolución determinativa, efectuando una adecuada fundamentación de hecho y derecho sobre la deuda tributaria, situación que de ser cumplida, posteriormente conducirá a la adecuada y específica determinación legal, de los reparos a los que fuera pasible el sujeto pasivo.

De la revisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1054/2013 objeto del presente recurso, se tiene que la Resolución Jerárquica en el numeral IV.3.1, expone de manera detallada el análisis efectuado a los agravios presentados de la compulsa de los antecedentes de la causa señalados también en el proceso mediante memorial de fs. 40 a 46 de obrados, se establece que la Administración Tributaria ha cumplido de manera adecuada con los procedimientos y requerimientos establecido por el art. 96, Art. 99 de la L. N° 2492, para la emisión de la Vista de Cargo N° 23-0001961-12 de 19 de noviembre de 2012 y la R.D. N° 17-0001686-12 de 27 de diciembre de 2012, las cuales se hallan plenamente respaldadas con la documentación acompañada a la demanda y anexo II, habiéndose determinado con claridad la deuda tributaria, que tiene su base y fundamento en el Estado de Resultados y las Declaraciones Juradas, que al ser proporcionadas por el propio contribuyente han sido debidamente valoradas por la Administración Tributaria...", agregando que: "...el contribuyente no ha demostrado de manera detallada y contundente que presento toda la documentación requerida por la administración tributaria, que presento la declaración jurada en su momento, precios de compra a la CBN con facturas que desvirtúen los precios señalados por la administración tributaria, al no haber demostrado los precios de compra, venta de los periodos enero, febrero, marzo y abril de 2008 que permita establecer los precios sobre base cierta correspondía a la Administración Tributaria establecer la cuantía sobre base presunta".

Así también, de la R.D. N° 17-0001686-12 (fs. 238 a 246), se observa que la Administración Tributaria consideró que el contribuyente omitió declarar el IVA de los periodos antes descritos asimismo se generó reparo por concepto del IT, resolviendo determinar sobre "base presunta", la obligación imponible impositiva del contribuyente en un monto de Bs. 2.256.427.56; por el adeudo tributario del IVA e IT del periodo fiscal enero, febrero, marzo y abril de 2008.

Por todo lo anotado precedentemente, se advierte que la Resolución Jerárquica recurrida, infirió tal cual determinó la Administración Tributaria, que el reparo se originó en ingresos no declarados en la gestión fiscal de enero a abril de 2008, por las diferencias en el monto declarado por el contribuyente y su Estado de Resultados.

Referente a la base imponible sobre base presunta, a objeto de resolver la controversia, se debe considerar la siguiente normativa:

El art. 42 del Cód. Trib. Boliviano, establece que: "Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar".

Existiendo dos métodos de determinación de dicha base imponible, de conformidad al art. 43 del Cód. Trib., que señala: "La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. II. Sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación".

A su vez, el art. 44 del Cód. Trib., establece los casos en que la Administración Tributaria podrá determinar base imponible usando el método sobre base presunta, al disponer: "La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo...", señalando también, dicho artículo las circunstancias en que se podrá usar dicho método.

En el presente caso conforme se estable del informe final CITE N° SIN/GDSCZ/DF/VE/INF/3246/2012 de la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio Nacional cursante a fs. 199 del anexo II, refiere que se determinó "los impuestos adeudados a favor del fisco sobre BASE PRESUNTA" de conformidad a lo establecido en el art. 43-II de la L. N° 2492 y artículo 7 del D.S. N° 27310, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitieron conocer su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, asimismo, porque se omitieron datos básicos (precio de venta) para la liquidación del tributo, registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración de precio y costo, (Sic.); asimismo en la Vista de Cargo N° 23-0001961-12 cursante a fs. 211 del anexo II, queda establecido "que la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales en uso de sus facultades otorgadas por el Código Tributario L. N° 2492 en los arts. 92, 93, 95, 96 y 100 y disposiciones reglamentarias conexas, ha procedido a determinar sus obligaciones tributarias relativas a los Impuestos al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos comprendidos desde el mes de enero, febrero, marzo y abril de 2008, sobre base presunta, como resultado de la documentación e información vinculada al hecho generador de la obligación..." (Sic.);

forma de determinación de adeudos tributarios que fue ratificada en la R.D. N° 17-0001686-12, de fs. 238 a 246 del anexo II, en los siguientes términos: “Que vencido el plazo de ley, el contribuyente no presentó documentación de descargo ni pagó la deuda determinada en la Vista de Cargo, por lo que el Departamento de Fiscalización emitió el Informe de conclusiones CITE: SIN/GDSCZ/DF/VE/INF/4232/2012, (sig). Ahora bien, de conformidad a lo dispuesto en el art. 44 de la L. N° 2492, la determinación sobre base presunta será efectuada “sólo cuando habiéndolo requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, (sig)”.

En el caso de autos, la determinación por el fisco fue efectuada considerando documentación aportada por el contribuyente, un tercero y el sistema SIRAT-II, no habiendo sido proporcionada toda la documentación por el contribuyente conforme a lo siguiente:

De la compulsión de los antecedentes remitidos a éste Tribunal, se evidencia que respecto a la solicitud de documentación que hizo la Administración Tributaria al contribuyente, se tienen los siguientes hechos: por Orden de Verificación N° 7011OVE00031 F. 4003, la Gerencia Distrital del SIN - Santa Cruz, requirió al contribuyente, la presentación de documentación consistente en: DD.JJ. del IVA, IT, libros de ventas IVA, libro de compras IVA, Notas fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal, extractos bancarios, comprobante de los ingresos y egresos con respaldo, plan código de cuentas contables, libros de contabilidad, kardex, inventarios y otra documentación, referente a los periodos enero, febrero, marzo y abril de 2008, otorgándole un plazo de 5 días a objeto de presentación de documentos originales, a partir de su notificación, que fue el 26 de julio de 2011, cursante a fs. 6 y 7 del Anexo II.

Pese a la anterior solicitud, el contribuyente, mediante nota a la Administración Tributaria de 02 de agosto de 2011, presenta solo dos documentos Declaración Jurada al Valor Agregado IVA y a las Transacciones IT cursante a fs. 9, refrendada mediante acta de recepción de documentos cursante a fs. 8 del anexo II; mediante formulario F: 4003 la Administración Tributaria emite requerimiento de solicitud de documentación faltante, solicitud respondida por el contribuyente mediante nota de 26 de abril de 2012 recepcionado el 27 de abril de 2012, por el que informa los precios de productos y que al ser licorería pequeña no cuenta con toda la documentación requerida del 2008 cursante a fs. 91 del anexo II, deduciéndose que no dio cumplimiento a la presentación de la documentación solicitada por la Administración Tributaria mediante los formularios descritos al exordio, elementos que determinaron la base imponible sobre “base presunta”.

Por lo expuesto, se establece que la vista de cargo y resolución determinativa fueron emitidas en cumplimiento a las disposiciones del Código Tributario en aplicación del principio de verdad material efectuada por la AGIT, no siendo evidente la vulneración al debido proceso y derecho a la defensa establecida en los arts. 115 apartado I, 117 apartado I y 119 apartado II de la C.P.E.

IV.2. De la falta de Orden de Fiscalización según el art. 104 del Cód. Trib., motivo por el que todo el proceso está viciado de nulidad, siendo que en el presente proceso se generó una orden de verificación; al respecto el art. 95 del Cód. Trib., establece “I. Para dictar la Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condiciones al hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por este Código y otras disposiciones legales tributarias. II. asimismo, podrá investigar los hechos, actos y elementos del hecho imponible no declarados por el sujeto pasivo conforme a lo dispuesto por este Código. Asimismo el art. 96 expresa: I. La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo fijara la base imponible sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado”.

De la norma transcrita impone la necesidad de uniformar criterios y a la vez, establecer la línea Jurisprudencial acorde a la realidad material y normativa, en el marco del control de legalidad que ejerce el Tribunal Supremo de Justicia, en este caso, no solo corresponde recurrir a la analogía establecida en el art. 8-1 del Cód. Trib., sino también al fin mismo de los procedimientos administrativos y procedimientos que culminan con la resolución determinativa, en el entendido de que cualquiera que fuere la acción intentada por la administración tributaria (AT), sea de control, de verificación, fiscalización, investigación, etc., en apoyo a la potestad recaudadora reconocida por el art. 21 de la L. N° 2492 y las facultades otorgadas por el art. 66 de la citada norma, constituyen cimiento para el ejercicio de los procedimientos determinativos previstos en el art. 95 concordantes con los arts. 100 y 101 todos de la L. N° 2492; por cuanto la verificación como la fiscalización se desarrollan bajo un mismo procedimiento, desde su inicio hasta su conclusión, que implica el control y revisión del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, para declarar si existen o no adeudos tributarios en la resolución determinativa que pone fin al procedimiento con la misma eficacia y tratamiento. Lo que implica que la razón y el objeto de ambos procesos de verificación y fiscalización, es la misma, diferenciados únicamente por su alcance, periodos, hechos y efectos jurídicos, de conformidad al art. 29 del D.S. N° 27310, por esta razón el Código Tributario se refiere a ambos procedimientos de manera indistinta y análoga porque se complementan adecuadamente en su tratamiento legal.

Así analizados los hechos que motivan el presente litigio, se concluye que el Estado Plurinacional de Bolivia a través de la administración tributaria, no sólo tiene atribución para controlar, verificar, investigar, comprobar y fiscalizar tributos, sino también para determinar la deuda tributaria, imponer sanciones y ejercer la facultad de ejecución tributaria, en el caso que nos ocupa, habiendo ejercido no sólo la acción de verificación sino la intención de cobro, ciertamente desde el momento de la notificación al contribuyente con la Orden de Verificación N° 7011OVE00031 el 26 de julio de 2011, cursante a fs. 5 del anexo II, conforme la facultad que tiene la Administración Tributaria de verificar el cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos y de la obligación de emitir factura descrita en el art. 103 de la L. N° 2492.

En materia de recaudación de tributos, la L. N° 2492 en su art. 9-1 previene que son las obligaciones en dinero que el Estado, mediante la Administración Tributaria en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, estableciendo la deuda tributaria, de acuerdo a la previsión del art. 47 de la misma disposición legal, cuyo monto total debe pagar el sujeto pasivo, después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, constituida por el tributo omitido, las multas cuando



correspondan y los intereses. Asimismo, la propia norma tributaria, prevé los procedimientos para el efectivo cobro de impuestos y las sanciones por ilícitos tributarios (contravenciones y delitos).

En mérito a lo expuesto, se concluye que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1054/2013 de 17 de julio de 2013, se manifestó al respecto mediante otros argumentos, siendo que la Administración Tributaria conforme a sus facultades y la norma tributaria procedió a un proceso de Verificación con el fin de verificar los hechos, actos, datos, elementos, a los fines de determinar la deuda tributaria, en previsión del art. 95, 100, 103 del Cód. Trib., lo que conlleva a que no se vulneró el debido proceso por consiguiente no puede ser declarado nulo el procedimiento, según el art. 36 de la L. N° 2341 y art. 55 del D.S. N° 27113.

IV.3. Falta de aplicación del Crédito Fiscal IVA, en el que la ARIT denota un error en la interpretación y aplicación de la ley; con relación a la controversia señalada, resulta importante realizar énfasis al art. 8-a) de la L. N° 843, establece que, sólo darán lugar al crédito fiscal, las compras, adquisiciones, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas; es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. Así también, el D.S. N° 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado, en su art. 8 refiere que: “El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8-a) de la L. N° 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo.”

En ese contexto, se debe tener en cuenta que las compras consideradas como “gastos” que generen simultáneamente crédito fiscal, deben tener relación directa con los gastos operativos deducibles para la determinación de la utilidad neta imponible, y, de la normativa antes referida, se entiende que el sujeto pasivo, para beneficiarse del crédito fiscal (IVA) por compras, éstas deben cumplir con dos requisitos: 1) Que se vinculen con las operaciones gravadas; es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen, y 2) Que se vinculen con la actividad sujeta al tributo.

En ese razonamiento, la jurisprudencia tributaria, emitida por este Tribunal Supremo de Justicia, mediante A.S. N° 477 de 22 de noviembre de 2012, estableció que: “el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el art. 4-a), concordante con el art. 8-a), de la L. N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original. 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el art. 8-a), de la L. N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción; es decir, que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843, concordante con el art. 8 del D.S. N° 21530.” Así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, también ésta, deberá estar materialmente documentada (...) los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios, deberán estar respaldados a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera.”, así también mediante A.S. N° 75 de 13 de marzo de 2013, respecto al primer presupuesto – establecido en el A.S. N° 477 – se completó señalando que: “... no bastará presentarlo en original; sino que, además la factura nota fiscal o documento equivalente como instrumento fidedigno que prueba el nacimiento del hecho generador, debe ser irrefutable por la Administración Tributaria, por el estricto cumplimiento con la normativa tributaria para su emisión”. En ese entendido el art. 12 de la L. N° 843, señala, “el incumplimiento de la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto por lo que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal a que se refiere el art. 8 Toda enajenación realizada por un responsable que no estuviera respaldada por las respectivas facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, determinará su obligación de ingreso del gravamen sobre el monto de tales enajenaciones sin derecho al cómputo del crédito fiscal alguno y constituirá delito de defraudación tributaria”, lo que refiere que la no facturación de las ventas es la pérdida del débito fiscal obtenida por las compras.

En ese marco, del caso en análisis se advierte que en 26 de julio de 2011, la Administración Tributaria notificó a Luis Fernando Peñafiel Morales, con la Orden de Verificación N° 7011OVE00031 cursante a fs. 6 del anexo II y el Requerimiento F: 4003 N° 00112698 por el que se le solicitó la siguiente documentación: Notas Fiscales de respaldo al Débito Fiscal IVA (copias), Notas Fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA (originales) además de otra documentación, respondida mediante nota de 02 de agosto de 2011, en el que sólo presenta Declaración Jurada del impuesto al Valor Agregado IVA FOR 200 y Declaración Jurada del impuesto a las Transacciones IT FOR. 400, no habiendo adjuntado las notas fiscales y otra documentación cursante a fs. 9 del anexo II.

De lo expuesto se evidencia un incumplimiento en cuanto a la presentación de documentación necesaria (Notas Fiscales de respaldo al Débito Fiscal IVA, Notas Fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA) para establecer las ventas realizadas que determine el débito fiscal IVA, toda vez que el sujeto pasivo y/o contribuyente como propietario de la licorería, debió emitir facturas en el momento de la venta de los productos CBN a sus clientes, que al no haberlo hecho perdió el derecho al cómputo de crédito fiscal IVA así como el IT, existiendo una contravención por la no presentación de las facturas emitidas como consecuencia de los ingresos no declarados de los periodos enero, febrero, marzo y abril de 2008, por cuanto la Administración Tributaria al emitir la Orden de Verificación consecuentemente la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa y la ahora Resolución Jerárquica impugnada consideró y valoró dentro de los alcances de las normas citadas precedentemente los descargos presentados por el contribuyente, que no fueron desvirtuados por el sujeto activo, dando por tanto cumplimiento a lo previsto por el art. 12 de la L. N° 2492, lo que generó la pérdida del crédito fiscal a favor del contribuyente, estando aplicada la norma conforme a derecho por la ARIT y AGIT.

IV.4. De la ilegalidad de las multas por incumplimiento de deberes formales; se debe analizar si los fundamentos de la demanda en razón a lo alegado son ciertos y si se procedió a la presentación de la documentación en el tiempo oportuno. De la revisión de los antecedentes del proceso referido a los fundamentos de la Orden de Verificación N° 7011OVE00031 se advierte lo siguiente:

El Art. 162 de la L. N° 2492, establece el incumplimiento de deberes formales el mismo refiere: "I. El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa, que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50-UFVs) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5000 UFVs). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria".

El art. 166 de la referida norma, expresa: "es competente para calificar la conducta, imponer y ejecutar la sanciones por contravenciones, la administración tributaria acreedora de la deuda tributaria. La sanciones se impondrán mediante Resolución Determinativa o Resolución Sancionatoria, salvando las sanciones que se impusieron en forma directa conforme a lo dispuesto por este Código", asimismo el art. 169 refiere; "I. La vista de Cargo hará las veces de auto inicial de sumario contravencional y de apertura de término de prueba y la resolución determinativa se asimilara a una Resolución Sancionatoria. Por tanto, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no hubiera pagado o hubiera pagado, en todo o en parte la deuda tributaria después de notificado con la Vista de Cargo, igualmente se dictara Resolución Determinativa que establezca la existencia o inexistencia de la deuda tributaria e imponga la sanción por contravención".

De la normativa expuesta se advierte que cursa Orden de Verificación N° 7011OVE00031 y Requerimiento F: 4003 notificado al contribuyente el 26 de julio de 2011, mediante el cual se solicita documentación consistente en Declaración Jurada del impuesto al Valor Agregado IVA FOR 200, Declaración Jurada del impuesto a las Transacciones IT FOR 400, libro de ventas -IVA, libro de compras-IVA, notas fiscales de respaldo al Debito fiscal IVA, notas fiscales de respaldo al Crédito fiscal IVA, extractos bancarios, comprobantes de los egresos e ingresos con respaldo, plan códigos cuentas contables, libros de contabilidad (diario, mayor) kardex e inventario, mereciendo respuesta de 02 de agosto de 2011 por el que Luis Fernando Peñafiel Morales adjunta dos documentos 1. Declaración Jurada del impuesto al Valor Agregado IVA FOR 200, Declaración Jurada del impuesto a las Transacciones IT FOR 400, así mismo señala que la demás documentación requerida no la cuenta en esos momentos cursante a fs. 9 del anexo 2, advirtiéndose que no presento toda la documentación solicitada por la AT, lo que genero el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Form. N° 7013 N° 00043338, cursante a fs. 25 del anexo II, por el que se multa con 1.500 UFV por incumplimiento al deber formal de entrega de información y documentación conforme el art. 70-6 y art. 71 de la L. N° 2492 (obligaciones tributarias del sujeto pasivo); Requerimiento Reiterativo F: 4003 N° 00113191, notificado al contribuyente el 23 de abril de 2012 cursante a fs. 61 del anexo II, por el que se solicita documentación con plazo de presentación hasta el 26 de abril de 2012, ante el incumplimiento se emite el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Form. N° 7013 N° 00043339 por el que se sanciona con una multa de 1.500 UFV por incumplimiento al deber formal de entrega de información y documentación cursante a fs. 68 del anexo II; Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Form. 7013 N° 00043370 cursante a fs. 76 del anexo II, por incumplimiento al deber formal de presentación de Declaración Jurada por contravención al art. 70 de la L. N° 2492; nota de 26 de abril de 2012 de Luis Fernando Peñafiel Morales dirigido a la Administración Tributaria por el que da a conocer precios de los productos y que no cuenta con la documentación requerida, cursante de fs. 90 a 91 del anexo 2; deduciéndose que el contribuyente solo presento las Declaraciones Juradas del IVA FOR 200, IT FOR 400 en el plazo respectivo pero no así los otros documentos solicitados en el mismo formulario de requerimiento y otros, asimismo respecto a la solicitud de los precios de venta de los productos utilizados durante los periodos fiscales enero a abril de la gestión 2008, realizado por la AT mediante nota CITE: DIN/GDSC/DF/VE/NOT/0694/2012, establecía como plazo dos días para su presentación desde su legal notificación, del cual se advierte que el contribuyente fue notificado el 23 de abril del 2012, teniendo como plazo hasta el 25 de abril de 2012, y que de la revisión de los antecedentes, la lista de precios fue presentada el 27 de abril de 2012 conforme cursa de fs. 90 a 91 del anexo 2, es decir fuera de plazo, estando demostrado que Luis Fernando Peñafiel no presento toda la documentación solicitada por la Administración Tributaria dentro de los plazos previstos siendo merecedor de las multas detalladas al exordio en las Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Proceso de Determinación por incumplimiento a deberes formales.

De la documentación señalada se concluye que la Resolución Jerárquica N° 1054/2013 objeto de revisión, señaló cuáles las contravenciones al Código Tributario en base a la documentación presentada por el contribuyente quien no desvirtuó con documentación alguna que presentó la totalidad de la documentación requerida en los plazos solicitados dispuestos por la L. N° 2492 y requerimientos descritos, estando demostrado el incumplimiento al deber formal, régimen tributario y procedimiento sancionador correcto previsto en el art. 162, 166, 169 de la L. N° 2492, aplicable por mandato del art. 214 del citado cuerpo legal, no siendo necesario realizar mayores consideraciones de orden legal; estableciéndose que la Vista de Cargo y Resolución Determinativa no vulneraron ninguna norma.

#### V. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante no son consistentes y no demuestra las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT procedió conforme al principio de verdad material autorizado y respaldado por el art. 4-d) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo aplicable por permisión del art. 74 Numeral 1 y art. 200-1 de la L. N° 2492.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 34, interpuesta por Luis Fernando Peñafiel Morales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1054/2013, de 17 de julio de 2013.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



47

**Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
La Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 22 a 29 interpuesta por Gerencia Distrital de La Paz del SIN, la contestación a la demanda de fs. 71 a 74, réplica de fs. 88 a 92 y dúplica a fs. 95 los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. 1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El Servicio de Impuestos Nacionales a través de la Gerencia Distrital de La Paz inicia un proceso de verificación externa mediante Orden de Verificación 0012OVE00173 correspondiente a la verificación de hechos y elementos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT de los periodos fiscales de octubre a diciembre de 2007 y enero a septiembre de 2008, con la modalidad Verificación Débito IVA y su efecto en el IT del cual se emitió Vista de Cargo N° CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/VC/00736/2012, emergente del mismo se emite R.D. N° 748/2012 la cual es impugnada, emitiéndose Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0396/2013 de 15 de abril de 2013, Revocando parcialmente la R.D. N° 748/2012.

Notificado con la resolución de alzada la Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, interpone Recurso Jerárquico se dicta la Resolución de Recurso Jerárquico No AGIT-RJ 0915/2013 de 01 de julio por Autoridad General de Impugnación Tributaria que Revoca parcialmente la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la Administración Tributaria fue notificada el 9 de julio de 2013 con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT.RJ 0915/2013 de 1 de julio de 2013, emitida por el Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria emergente del Recurso de Alzada interpuesto por COOPERATIVA MINERA AGRICOLAS UNION PROGRESO LTDA, contra la R.D. No. 748/2012 de 19 de diciembre de 2012. Por lo que en virtud al art. 2 de la L. 3092 de 07 de julio de 2005, art. 70 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo de 23 de abril de 2002, arts. 778 y 779 del Cód. Pdto. Civ. y la S.C. N° 90/2006 de 17 de noviembre de 2006, interpone demanda contenciosa administrativa en tiempo hábil y oportuno contra la mencionada Resolución de Recurso Jerárquico ASGIT-RJ-0915/2013 de 1 de julio de 2013, de acuerdo a lo siguiente:

2.1. Manifiesta que existe una interpretación errónea por parte de la AGIT, que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0915/2013 no es correcta puesto que el art. 324 de la C.P.E., está siendo mal interpretada que no se señalan plazos en esta, que con la L. N° 291 la prescripción ya no es de 4 años sino de 5 años. Asimismo señala que la determinación del IVA fue en base a los ingresos determinados en el cuadro resumen de ingresos no declarados y cotejados con los declarados, determinándose reparos por concepto del IVA (débito fiscal) por el monto de Bs 570.175.- sobre base cierta y por Impuesto a las Transacciones por el monto de Bs 131.579.- sobre base cierta para los periodos fiscales de octubre a diciembre de 2007 y enero a septiembre de 2008.

2.2. Sobre la supuesta prescripción, señala que la AGIT no tomo en cuenta la nueva Constitución Política del Estado, que la prescripción está supeditada a lo consagrado en el art. 324 de la Ley fundamental no pudiendo interpretarse al margen, lo que implicaría vulnerar el principio de jerarquía normativa previsto en el art. 410-II de la C.P.E., que el citado art. 324 establece que no prescribirán las deudas por daños económicos causadas al Estado, razón por la cual la Administración Tributaria aplica de manera preferente la norma de mayor jerarquía, entendiéndose que cualquier acción y omisión por parte de los contribuyentes que ocasione una disminución de los ingresos como el incumplimiento del pago de las obligaciones tributarias ocasiona un daño económico efectivo al fisco; por ultimo señala que la L. N° 291 de 22 de diciembre de 2012 en su art. 59 y la L. N° 154 en su art. 3, establecen que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, lo que les causa un agravio en la economía del Servicio de Impuestos Nacionales puesto que las deudas al Estado no prescriben como bien señala la Carta Magna en su art. 324.

2.3. La AGIT no aplico la Sentencia N° 0211/2011 de 5 de junio de 2011 emitida por el Tribunal Supremo de Justicia que dispuso que la nueva Constitución Política del Estado en vigencia ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias económicas al Estado, es decir la deudas del Estado no prescriben, desconociéndose una línea establecida por una sentencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia.

2.4. Aplicación subsidiaria del código Civil para interrumpir el plazo de la prescripción, del cual señala que la prescripción se encuentra legislado en el art. 59 de la L. N° 2492 modificada por la L. N° 291 la cual establece que la acción de la Administración Tributaria para imponer sanciones (por encontrarnos en la gestión 2013) prescribe a los cinco años, del cual el parágrafo I del art. 60 de la misma norma establece que el término de la prescripción se contara desde el 1ro de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago, recuerda que el art. 62 de la L. N° 2492 estable las causas de interrupción de prescripción el cual adolece de un vacío legal toda vez que no hace mención a los efectos de la constitución en mora del deudor por lo que en aplicación de los parágs. I y III del art. 8 de la L. N° 2492 corresponde remitirse a los principios establecidos en el Código Civil el cual en su art. 340 con el 1503-II, establece que la prescripción se interrumpe por cualquier acto que sirva para constituir en mora al deudor y que en el presente caso el contribuyente solicitó facilidades de pago demostrando un reconocimiento tácito de la deuda no operando prescripción alguna.

2.5. Sobre la naturaleza jurídica de la prescripción, señala que conferir lo solicitado por parte adversa significaría violar principios constitucionales contenido en la S.C. N° 110/2002 de 16 de septiembre (supremacía constitucional), en ese entendido la S.C. N° 0645/2010-R de 19 de julio, señala que todas las normas inferiores deben adecuarse a lo prescrito por ella y que al entrar en vigencia la nueva Constitución el 2009 los preceptos de la misma deben ser aplicados de una forma inmediata aún en casos pendientes de resolución iniciados con anterioridad a la vigencia de la Constitución Política del Estado., que al respecto las Leyes Nos. 291 y 317 modifican el art. 59 prevén que las deudas tributarias son imprescriptibles, igual la Sentencia N° 211/2011 emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia que entre su partes relevantes señala que "la nueva Constitución Política del Estado, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado" (textual).

2.6. De la legalidad y buena fe de las actuaciones de la administración tributaria y de los funcionarios de la misma, al respecto mencionan que se presume la legalidad de todas las actuaciones de los servidores públicos del Servicio de Impuestos Nacionales sometiéndose a todas las disposiciones legales y normas tributarias tal como lo señala el art. 28-b) de la L. N° 1178, S.C. N° 0258/2007/R de 10 de abril de 2007.

### I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se declare PROBADA la demanda y la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0915/2013 de 1 de julio de 2013 emitida por dicha autoridad administrativa y en consecuencia se mantenga firme y subsistente en su totalidad la R.D. No 748/2012 de 19 de diciembre de 2012.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 71 a 74 y señala lo siguiente:

II.1. Aclara que en el art. 324 de la C.P.E, dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado del cual la instancia jerárquica considera que la interpretación de este artículo, implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia mediante los mecanismos establecidos en la normativa constitucional y declarada por el órgano competente es decir definida por una Ley, que la L. N° 291 del 22 de septiembre de 2012 modificó el art. 59 de la L. N° 2492, estableciendo nuevos términos de prescripción, así mismo la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012 en su disposición transitorias adicionales cuarta y décima segunda establece las previsiones sobre las reglas de prescripción, que el régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492 está plenamente vigente con las respectivas modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317, por último señala que, lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributarias, imponer sanciones, no así el tributo así lo establece el art. 3 de la L. N° 154.

II.2. Respecto a la interrupción del término de prescripción se tiene que el presente caso el procedimiento de determinación aplicado por la Administración Tributaria, trata de un proceso de verificación regulado por el artículo 29-c) y 32 del D.S. N° 27310 el cual determina que dicho procedimiento se inicia con la notificación de una orden de verificación, y que el término de prescripción previsto en el art. 62 parágrafo es aplicable a la notificación con el inicio de la orden de fiscalización, por lo que en el presente caso no se suspende el término de prescripción por seis meses más. Respecto a la "solicitud de facilidades de pago" la administración tributaria no considera que la solicitud corresponde al proceso de determinación iniciado con la Orden de Verificación que concluyó con el acogimiento del contribuyente a un plan de pagos correspondiente a la vista de cargo siendo un proceso distinto al iniciado en el presente caso mediante la orden de Verificación N° 0012OVE00173, debiendo aplicarse el art. 59 y 60 de la L. N° 2492, y que no se evidencia causales de suspensión ni de interrupción ya que la administración tributaria notificó la R.D. el 28 de diciembre de 2012, después de haberse operado la prescripción de las acciones tributarias de los periodos octubre y noviembre de 2007.

II.3. Sobre la no aplicación de la Sentencia N° 0211/2011 emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, presunción de Legalidad y Buena Fe de las actuaciones de la Administración Tributaria, señala que la AGIT puede conocer y resolver sobre la base de fundamentos planteados en el recurso jerárquico, razón por la cual no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no solicitados oportunamente en observancia al principio de congruencia situación que pide se considere por el Tribunal Supremo.

### II.1.1. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbadamente la demanda Contencioso - Administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales-SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0915/2013, de 1 de julio de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Orden de Verificación 0012OVE00173 de 17 de mayo de 2012, por el que la Administración Tributaria, notificó mediante cedula el 25 de mayo de 2012 a Abdon Bello Bernal representante legal de la Cooperativa Minera Agrícola Unión Progreso Ltda., modalidad Verificación Debito IVA y su efecto en el IT, con alcance a los períodos octubre, noviembre y diciembre 2007 y enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 2008 cursante a fs. 4 del anexo 3.

Formulario F: 4003 N° 111584 de 25 de mayo de 2012 de Requerimiento al contribuyente de la documentación señalada en el formulario, teniendo como plazo para su presentación hasta el 02 de junio de 2012, cursante a fs. 6 del anexo 3.

Memorial de 4 de junio de 2012, por el que la Cooperativa Minera Agrícola Unión Progreso Ltda., observó la notificación de la Orden de Verificación N° 0012OVE00173 y Requerimiento F: 4003 N°111584, por el que denuncia doble fiscalización y actividad procesal defectuosa, debido a que ya se encontraba dentro de una fiscalización de los periodos 2007 y 2008 mediante Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/128/2012, producto del cual se acogieron a un plan de pagos, en definitiva pide se deje sin efecto la Orden de Verificación N° 0012OVE00173 y Requerimiento de Documentación F: 4003 N° 111584, cursante de fs. 13 a 14 del anexo 3.

Informe CITE: SIN/PE/GG/GNF/DNIF/INF/227/2012 de 11 de junio de 2012, por el que concluye que no existe duplicidad de fiscalización, toda vez que la Orden de Verificación Interna No. 0011OVI00506 (operativo 720) es una verificación específica de ciertas facturas declaradas por el contribuyente; que está referida solamente al Crédito Fiscal según detalle de facturas observadas, mientras que la modalidad de la Orden 0012OVE00173 es la verificación del Debito Fiscal y su efecto en el IT, por lo que no se a transgredido ningún derecho del contribuyente, habiéndose notificado al contribuyente de acuerdo al art. 85 de la L. N° 2492 dejándose los avisos de visita en el domicilio fiscal señalado por el contribuyente según el padrón, cursante de fs. 57 a 59 del anexo 3.

Formulario F: 4003 N° 111620 de 14 de junio de 2012, por el que se requiere a la Cooperativa Minera Agrícola Unión Progreso LTDA., documentación correspondiente al periodo octubre a diciembre de 2007 y enero a septiembre de 2008, cursante a fs. 60 del anexo 3.

Nota de 18 de junio de 2012 realizada por el contribuyente dirigida a la Administración Tributaria, solicitando ampliación de plazo para la presentación de la documentación, toda vez que su institución se encontraba avasallada por los comunarios de la población de Bella Vista del Departamento de Potosí, que la documentación se encuentra en instalaciones del campamento minero de Sillajhuay, cursante a fs. 66 del anexo 3.

Respuesta de la Administración Tributaria al contribuyente mediante Proveído N° 24-1334-12 de 03 de julio de 2012, otorgándole por única vez el plazo de 10 días para la presentación de la documentación y que la falta de esta se considerara como incumplimiento a deber formal, cursante a fs. 74 del anexo 3.

Nota de la Cooperativa Minera Agrícola Unión Progreso Ltda., dirigida a la Administración Tributaria recepcionada el 17 de julio de 2012, solicitando ampliación para la presentación de documentos, porque no pudieron ingresar a su centro de trabajo, cursante a fs. 76 del anexo 3.

Proveído N° 24-2109-12 de 25 de julio de 2012, por el que la Administración Tributaria rechaza la ampliación de plazo solicitada por el contribuyente, cursante a fs. 113 del anexo 3.

Formularios N° 7013 de Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51583 y N° 51584 ambas del 10 de octubre de 2012, por el que se sanciona al contribuyente con 3.000 UFV cada una, por incumplimiento al deber formal de entrega de documentación, cursante a fs. 723 y 724 del anexo 6.

Vista de Cargo CITE: SIN/DGLPZ/DF/FVE-IVC/00736/2012 de 22 octubre de 2012, notificada al contribuyente el 29 de octubre de 2012, cursante de fs. 738 a 745 del anexo 6.

R.D. No. 748/2012 de 19 de diciembre de 2012 de fs. 757 a 764 del anexo 6, notificada al contribuyente mediante cedula el 28 de diciembre de 2012, determinando sobre la base cierta las obligaciones impositivas por un monto total de 788.978 UFV correspondiente a ingresos no declarados por IVA e IT de los periodos fiscales de octubre a diciembre de 2007 y enero a septiembre de 2008, sanción con una multa igual al 100% del tributo omitido en aplicación al art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310 equivalente a 515.684 UFV, sanciona también con 6.000 UFV en aplicación al inc. a) num. 4 subnumeral 4.1 de la RND N° 10-0037-07 determinadas mediante Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al procedimiento de Determinación F-7013 N° 51583 y N° 51584.

El sujeto pasivo interpone recurso de alzada contra la R.D. N° 748/2012 de 19 de diciembre de 2012, instancia que resuelve Revocar Parcialmente la Resolución impugnada mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0396/2013 de 15 de abril de 2013, contra la que la Administración Tributaria interpone recurso jerárquico, dictándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0915/2013, de 1 de julio de 2013, que resuelve revocar parcialmente la resolución de alzada mencionada.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 75, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 88 a 92, dúplica cursante a fs. 95, respuesta del tercero interesado Cooperativa Minera Agrícola Unión Progreso Ltda., cursante de fs. 81 a 83.

2.- Concluido el trámite se decretó a fs. 96 "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

Sobre la problemática planteada, esta se presenta en los siguientes puntos:

1. Interpretación errónea por parte de la AGIT; que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0915/2013 no es correcta, el art. 324 de la C.P.E., está siendo mal interpretado, que con la L. N° 291 la prescripción ya no es de 4 años sino de 5 Años.

2. Sobre la supuesta prescripción, que la AGIT no tomó en cuenta la nueva Constitución Política del Estado, que la prescripción está supeditada a lo consagrado en el art. 324 de la Ley fundamental no pudiendo interpretarse al margen, ya que ello implicaría vulnerar el principio de jerarquía normativa previsto en el art. 410-II de la C.P.E.

3. La AGIT no aplicó la Sentencia N° 0211/2011 de 5 de junio de 2011 emitida por el Tribunal Supremo de Justicia que dispuso que la nueva Constitución Política del Estado en vigencia, ya no reconoce la prescripción.

4. Aplicación subsidiaria del Código Civil para interrumpir el plazo de la prescripción.

5. Sobre la naturaleza jurídica de la prescripción, señala que conferir lo solicitado por parte adversa significaría violar principios constitucionales contenidos en la S.C. N° 110/2002 de 16 de septiembre.

6. De la legalidad y buena fe de las actuaciones de la administración tributaria y de los funcionarios de la misma.

IV.1. Sobre la Interpretación errónea por parte de la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0915/2013, respecto a la mala interpretación del art. 324 de la CPE y sobre la supuesta prescripción, que la AGIT no tomó en cuenta la nueva Constitución Política del Estado.

Antes de ingresar en el análisis del caso, resulta necesario establecer el principio de irretroactividad como principio jurídico, el cual se funda en la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica, uno de cuyos tres componentes es el de la certeza, en sentido de que “las reglas de juego no sean alteradas para atrás”. La doctrina al respecto sostiene que las leyes tributarias pueden tener eficacia retroactiva siempre que estén establecidas expresamente en estas y no contravengan principios constitucionales como la seguridad jurídica o la capacidad contributiva.

El art. 123 de la C.P.E., establece que: “La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo”, sin embargo también establece y limita el efecto retroactivo de las leyes en tres casos específicos, uno de ellos en materia penal, cuando beneficie a la imputada o imputado. En ese contexto la L. N° 2492, en su art. 150 prescribe que: “Las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo”, sin embargo salva excepciones y una de ellas es precisamente cuando establezcan términos de prescripción más breves. En ese entendido la basta jurisprudencia es clara respecto a la irretroactividad de la ley desarrolladas en las SS.CC. Nos. 0028/2005 de 28 de abril de 2005, S.C. N° 0334/2010-R, S.C. N° 1795/2010-R de 25 de octubre S.C.P. N° 0770/2012 de 13 de agosto de 2012, por otro lado, distingue el ámbito netamente tributario del tributario sancionador, refiere que, este último, parte del presupuesto de la contravención al ordenamiento jurídico tributario, en ese entendido conforme a la Constitución Política del Estado y las sentencias constitucionales, se concluye que la ley solo dispone para lo venidero, no pudiendo aplicarse de manera retroactiva ninguna norma salvo excepciones descritas en el exordio.

Sobre la Prescripción, se debe establecer que este instituto tiene como objeto otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, entendida como la condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran. Representa la garantía de aplicación objetiva de la Ley, de modo tal que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones y trasladado al ámbito judicial, implica el derecho a la certeza y la certidumbre que tiene la persona frente a las decisiones judiciales, las que deberán ser adoptadas en el marco de la aplicación objetiva de la Ley.

Corresponde dejar establecido que la prescripción alcanza a las acciones o facultades de la Administración Tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos, multas intereses y recargos, que en el caso que la Administración Tributaria, dejara voluntariamente precluir su derecho, amerita aperturar otros procesos de responsabilidad por la función pública por la inacción o negligencia en el proceso de determinación impositiva contra quienes provocaron la extinción de sus facultades no siendo atribuibles al contribuyente.

Tenga presente la demandante que la prescripción es un instituto propio del Derecho, y en materia tributaria se encuentra legislado en los arts. 59 al 62 del Cód. Trib. Boliviano, que señalan las acciones sujetas a prescripción, el término para que esta opere y las causas que suspenden e interrumpen su cómputo, consiguientemente no existe un vacío legal, no siendo aplicable supletoriamente el Código Civil.

Al respecto corresponde establecer las normas objeto del presente:

L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003, en su art. 59, establece: I. Prescribirán a los 4 años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, cobrar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

Art. 60 (Computo).

I. Excepto en el num. 4 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computara desde el 01 de enero del año calendario siguiente a aquel que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

Art. 61 (Interrupción) La prescripción se interrumpe por:

a) La notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa

La L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, disposiciones Transitorias dispone:

Quinta. Se modifica el art. 59 de la L. N° 2492 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, quedando redactado de la siguiente manera:

I. Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los 4 años en la gestión 2012, 5 años en la gestión 2013, 6 años en la gestión 2014, (...).

Establecida la irretroactividad de la norma y conceptualizado la prescripción, del examen de autos se advierte que la Administración Tributaria de manera incongruente, contradictoria y oscura, señaló en su demanda "que con la L. N° 291, la prescripción ya no es de 4 años sino de 5 años para lo cual se tomaron los periodos octubre a diciembre de 2007 y enero a septiembre de 2008 habiéndose determinado los impuestos omitidos sobre estos periodos y que el art. 324 está siendo mal interpretado".

Con referencia al argumento expuesto por la Administración Tributaria, que debería aplicarse el art. 324 de la C.P.E. vigente; si bien dicha disposición dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, incorporado en la parte que regula la Política Fiscal del Estado Plurinacional, debe considerarse que este daño económico puede estar relacionado con otro tipo de acciones ilícitas, incluso vinculado al art. 112 de la citada norma constitucional

En consecuencia, del análisis precedente, conforme a lo descrito por el art. 123 de la C.P.E., se establece que no existe errónea interpretación del art. 324 de la Carta Magna, del cual el art. 59 de la L. N° 2492, establece que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria y que si bien es cierto que fue modificado por la Disposición Transitoria Quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 con respecto al cómputo de la prescripción, al ser el objeto de la Litis los periodos de octubre y noviembre de 2007 corresponde la aplicación del art. 59 de la L. N° 2492 y no así la aplicación de la L. N° 291 de forma retroactiva como refiere la AT.

Por otra parte, al ser una facultad de la Administración Tributaria sancionar al contribuyente con la multa por evasión por los periodos octubre y noviembre de 2007, mismas que no fueron interrumpidos conforme el art. 61 de la L. N° 2492, toda vez que la notificación al contribuyente con la R.D. N° 748/2012 que fue el 28 de diciembre de 2012, se advierte que el cómputo de prescripción de los periodos de octubre y noviembre de 2007, corrió desde el 1 de enero de 2008 hasta el 31 de diciembre de 2011, por consiguiente prescrito los periodos octubre y noviembre de 2007 en previsión del art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, estando correcta la aplicación de la norma por la Autoridad General de Impugnación Tributaria la cual está en estricta concordancia con el art. 324 y 410-II de la C.P.E.

IV.2. Respecto a los demás agravios establecidos en la presente demanda como: "la no aplicación de la Sentencia N° 0211/2011 de 5 de junio de 2011", "de la aplicación subsidiaria del Código Civil para interrumpir el plazo de la prescripción", "Sobre la naturaleza jurídica de la prescripción" y "la legalidad y buena fe de las actuaciones de la administración tributaria y de los funcionarios".

Antes de ingresar al análisis de los agravios formulados por la Administración Tributaria resulta imperante establecer el principio de congruencia, el cual establece:

La jurisprudencia constitucional ha desarrollado el principio de la congruencia mediante la S.C. N° 1312/2003-R, de 9 de septiembre, estableció la siguiente doctrina jurisprudencial: "(...) resulta menester referirnos a los alcances del principio de congruencia, que cobra relevancia en cualquier naturaleza de proceso, en especial en materia penal, pues este marca el ámbito en el que la parte querellante va a aportar sus pruebas tomando como base los delitos que denuncia, como también delimitaba el campo de acción en el que el juzgador va a dirigir el proceso y finalmente señala también de la misma forma que en ese marco ha de asumir defensa el imputado o procesado, por el que se le haga conocer por qué delito se le está juzgando, de manera que sobre esa acusación él pueda desvirtuar la misma, alegando, proponiendo pruebas y participando en la práctica probatoria y en los debates, para lo que resulta obvio, que necesariamente debía conocer con antelación suficiente los delitos que se le acusaban, sin que la sentencia posteriormente pueda condenarle por algo de lo que antes no se acusó y respecto de lo cual consiguientemente no pudo articular su estrategia exigida, como le garantizaba la Ley". "(...) ello, supone necesariamente que la acusación ha de ser precisa y clara respecto del hecho y delito por el que se formula y la sentencia ha de ser congruente con tal acusación sin introducir ningún elemento nuevo del que no hubiera existido antes posibilidad de defenderse; sin embargo, es conveniente puntualizar que ello no supone que todos los elementos contenidos en la acusación sean igualmente vinculantes para el Tribunal de Justicia, sino que sólo dos tienen eficacia delimitadora del objeto del proceso y en consecuencia capacidad para vincular al juzgador; (...) de modo que el tribunal no puede condenar por un delito distinto, ni se puede apreciar un grado de participación más grave, ni apreciar una circunstancia de agravación no pedida."; doctrina jurisprudencial que si bien ha sido expresada en un recurso de hábeas corpus y con referencia a la aplicación del citado principio en los procesos penales, es también válida para exponer los fundamentos esenciales del principio de congruencia en los procesos administrativos, pues estos, forman parte de la potestad sancionadora del Estado a las personas.

Establecido el referente jurisprudencial anterior, en el caso de autos la Administración Tributaria dentro de sus alegatos establece como agravios los siguientes: 1. "la AGIT no tomo en cuenta la Sentencia N° 211/2011", 2. "la AGIT debió aplicar supletoriamente el Código Civil para Interrumpir el plazo de la prescripción", 3. "sobre la legalidad y buena fe de las actuaciones de la administración tributaria y de los funcionarios" y 4. "sobre la naturaleza jurídica de la prescripción"; al respecto de la revisión de la demanda del recurso jerárquico cursante de fs. 218 a 222 del anexo 2, así como de la respectiva resolución jerárquica cursante de fs. 253 a 267, se advierte que la Administración Tributaria no utilizó como parte de sus fundamentos y/o argumentos las consideraciones a los agravios aludidos, por tanto no pueden ser sujeto de estudio y pronunciamiento por este Tribunal, conforme al principio de congruencia y finalidad de los procesos contenciosos administrativos.

#### V. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no son consistentes y no demuestra las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT procedió conforme al principio de verdad material autorizado y respaldado por el art. 4-d) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo aplicable por permiso del art. 74-1 y art. 200-1 de la L. N° 2492.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 22 a 29,

interpuesta por la Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0915/2013, de 1 de julio de 2013.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



48

**Amalia Cahuana Tapia c/ La Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Cochabamba**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 39 a 48 vta., de obrados subsanada a fs. 52, impugnando la Resolución R.J. N° 0740/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 88 a 91, los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Señalo el apoderado de la demandante que el 11 de abril de 2012, la Administración Tributaria notificó a su poderconferente con orden de Fiscalización, con la cual se comenzó un proceso de Fiscalización Parcial sobre el IVA e IT por periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2008 a objeto de verificar ventas de mercancías no facturadas, posteriormente la Administración Tributaria emitió Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC00350/2012 mediante la cual se estableció un adeudo tributario en el IVA e IT por un total de 1.138.239 UFV, posteriormente se emite R.D. N° 17-01923-12, correspondiente a los periodos fiscales de octubre/2008, noviembre 2008 y diciembre 2008, por la cual se califica la conducta como omisión de pago por el IVA e IT, que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales, determinación que fue confirmada en las instancias de alzada y jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- La actora menciona que tanto en su recurso de alzada como en el recurso jerárquico observó la existencia de vicios procesales susceptibles de nulidad conforme a lo establecido por los arts. 96 y 99-III del Cód. Trib., los mismos que no fueron adecuadamente considerados, motivo por el cual en este punto indicó que todo acto administrativo necesariamente debe contener una fundamentación, la misma que de forma razonada y razonable de lugar a una decisión justa, estableciendo de manera adecuada tanto los hechos y antecedentes del caso, así como de los derechos correspondientes, y en virtud de los cuales se considere la existencia o inexistencia de obligaciones tributarias.

Sin embargo, esta situación no ha sucedido dentro del proceso de determinación de oficio realizado por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, toda vez que de la revisión del contenido de la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00350/2012, mediante la que se estableció un adeudo tributario en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones, claramente se puede verificar que no se plasma el trabajo de campo realizado por los funcionarios a cargo del procedimiento de fiscalización parcial que si bien se realizó diferentes procedimientos para establecer la base imponible del IVA e IT, sobre base cierta, sin embargo los mismos no fueron reflejados a descritos detalladamente, como se ejemplifica en los cuadros que se tiene dentro la misma, también hace una simple referencia gráfica en cuanto a las diferencias que se dan entre el libro de ventas VS. declaraciones juradas y diferencias encontradas entre el libro de compras VS. declaraciones juradas y siendo este el procedimiento que la Administración siguió para determinar la deuda tributaria no debió ser dada de forma tan genérica y simplista, en cuanto al acápite IT se reitera el mismo texto que se utilizó para establecer el tributo omitido en IVA seguido de una gráfica que establece el monto adeudado en dicho impuesto sin reflejar mayores consideraciones siendo que estos impuestos son distintos y se consignan por razones diferentes mismas que debieron ser expuestas en la vista de cargo.



2.- La resolución del recurso jerárquico es contradictoria con otras posiciones similares asumidas y no ha considerado la existencia de vicios en la determinación de oficio realizada por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales no realizó una valoración integral sobre el proceso realizado por la Administración Tributaria toda vez que el mismo está viciado de nulidad por falta de fundamentación técnica y legal tanto de la vista de cargo como de la resolución determinativa, toda vez que la información contenida en la vista de cargo debe servir de base para la resolución determinativa, asimismo señala que no se ha valorado los vicios de nulidad de la Resolución Determinativa ya que ésta no especifica en forma detallada y especifica las bases para determinar el tributo omitido por concepto, detalle, tipo, cilindrada, marca, cantidad, documento de transferencia, generales de los supuestos compradores, número de registro público, número de placa de circulación y otros detalles que no fueron puestos en conocimiento, hecho que la sitúa en estado de indefensión para efectuar una adecuada defensa a las observaciones que formula el S.I.N., aspectos que vician de nulidad la resolución determinativa, puesto que carece de los requisitos formales establecidos en los arts. 99 de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310, estos hechos vician de nulidad el proceso de determinación y son el motivo por el cual se debió disponer la nulidad de obrados, hasta que la Vista de Cargo establezca de manera correcta y adecuada el origen de las obligaciones tributarias.

3.- Finalmente indica que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0740/2013 de 11 de junio de 2013 no observó que tanto en la (sic), así como en la R.D. N° 17-01923-12 afirman que la base imponible en el presente caso está dada en base cierta, sin tomar en cuenta que la base cierta en una buena aplicación e interpretación de lo establecido en el art. 43-1) de la L. N° 2492, es dada cuando se cuenta con documentos e información que permitan contar de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, siendo el nacimiento del hecho generador en el IVA e IT en el presente caso ha sido generado por la información de terceros, que por otra parte conforme lo previsto por el art. 66-1) y 100 de la L. N° 2492, la ley confiere a la Administración Tributaria amplias facultades con el fin de verificar la verdad de los hechos e identificar correctamente el hecho generador, siendo este un elemento importantísimo que conforme el art. 16 del mismo cuerpo legal es base para configurar el tributo exigible y conocer el origen de la obligación tributaria todo aquello con el objeto de demostrar fácticamente los resultados de la determinación que si bien el mismo puede ser obtenido de terceras personas como ocurre en el presente caso la Administración debe hacerlo con miras de obtener prueba e información que permita demostrar a través de los elementos dados por ley, el hecho generador que sin embargo ahora no se cumple, toda vez que tal determinación conforme se puede evidenciar de los antecedentes administrativos del presente caso no se dio, pues se obtuvo información para probar supuestos tributos omitidos de Documentos Únicos de Importación mismos que conforme en líneas anteriores no son documentos que demuestren el nacimiento del hecho generador tanto en el IVA como en el IT por lo que la Administración Tributaria en el presente caso no debió tomar en cuenta las Declaraciones Únicas de Importación sino las facturas que hacen evidente la transferencia de dominio de la mercancía (Motocicletas) lo cual según normativa señalada habría dado a conocer de forma indubitable los hechos generadores del tributo.

### I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se Revoque la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0740/2013 y se revoque la resolución del recurso jerárquico y se deje sin efecto la resolución determinativa emitida por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales y se establezca la inexistencia de las obligaciones impositivas al IVA e IT o en su caso se disponga la nulidad de obrados, hasta el vicio más antiguo hasta que se emita una nueva Vista de Cargo conforme a las previsiones normativas procesales vigentes.

### II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 87 a 91, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

La Autoridad demandada menciona que con relación a la determinación de la base imponible y los vicios en el procedimiento de determinación, la instancia jerárquica evidenció que el 11 de abril de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente al Sujeto Pasivo con la Orden de Verificación 00120FE00044 y Requerimiento N° 109420, mediante la cual solicitó la presentación de documentación del periodo octubre, noviembre y diciembre de 2008, remitiendo la contribuyente una nota de aclaración de que la documentación no puede ser presentada puesto que la fecha de inscripción al Padrón Nacional de Contribuyente fue el 30 de julio de 2009, asimismo mediante cartas solicitó a la Aduana Nacional la remisión de reportes electrónicos de forma impresa con firmas y sellos respectivos que hagan prueba de las importaciones realizadas por los contribuyentes con fiscalizaciones en curso, habiendo merecido respuesta adjuntándose además la información solicitada en medio impreso.

Bajo ese contexto se tiene que a partir de esta información la Administración Tributaria para respaldar sus observaciones elaboró el Papel de Trabajo "Cuadro de determinación de Ingresos Omitidos por importaciones no Declaradas" posteriormente emite la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/OO350/2012, en función de los procedimientos expuestos en sus Papeles de Trabajo, refiriendo que la deuda tributaria se origina en los conceptos de IVA e IT, determinándose ingresos omitidos en los periodos de octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008, por lo que se tiene que la Administración Tributaria no contaba a momento de establecer el precio de venta con la información del Margen de Utilidad, tal cual lo señala en el papel de trabajo "cuadro de determinación de ingresos omitidos por importaciones no declaradas", considerando los importes consignados en las Declaraciones Únicas de Importación, es decir, las importaciones efectuadas por el sujeto pasivo, a la cual añadió el importe correspondiente al GA (Gravamen Arancelario) e ICE (Impuesto al Consumo Específico) cancelados por la importación de cada uno de los productos, a esta sumatoria añadió el importe de IVA efectivamente pagado y consideró a dicho importe el Ingreso Omitido por el sujeto pasivo, es decir consideró las importaciones efectuadas por el sujeto pasivo a los que añadió los impuestos de importación, determinando de esta forma los ingresos percibidos por la contribuyente, si bien se evidencia que la Administración Tributaria, no tomó en cuenta la información del Sujeto Pasivo puesto que el mismo en los periodos fiscalizados no se encontraba en el Padrón Nacional de Contribuyentes, sin embargo se efectuaron los requerimientos necesarios a la Aduana Nacional a objeto de contar con la documentación e

información necesaria para conocer los hechos generadores del tributo, por lo que estuvo en condiciones de determinar la base imponible para el IVA y el IT, sobre base cierta, información que fue obtenida de las amplias facultades otorgadas en los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492.

Por otro lado, se evidencia que dicha Vista de Cargo, expone la liquidación previa de la deuda tributaria por los periodos fiscalizados, que comprende el Tributo Omitido, Intereses y Sanción por Omisión de Pago, otorgando al contribuyente el plazo de 30 días para que formule descargos conforme lo establece el art. 98 de la L. N° 2492.

Por lo que siendo que la vista de cargo sirve de base para la fundamentación de la Resolución Determinativa conforme lo establece el Parágrafo I del art. 96 de la L. N° 2492 de la revisión de la citada Resolución, se advierte que la R.D. N° 17-01923-12 no señala los demás cuadros a los cuales hace referencia la contribuyente en su memorial de Recurso Jerárquico, tampoco refiere a un cálculo proporcional de ventas por la gestión 2008, más sin embargo de su revisión y verificación, se evidencia que dicho actuado señala que se constató que la contribuyente realizó importaciones de mercancías de acuerdo a DUI's (Documentos Únicos de Importación) y no ha declarado las ventas de las mismas los periodos de octubre, noviembre y diciembre de 2008, dando como referencia los Cuadros de Determinación de Impuestos Omitidos por Importaciones no Declaradas y Cuadros de Importación de Impuestos Omitidos IVA e IT, con los que se habría determinado los ingresos no declarados, consecuentemente la Vista de Cargo que sustenta la Resolución Determinativa, conforme fue analizado, contiene los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la Administración Tributaria; por lo que dichos actos no se encuentran viciados de nulidad, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos a la ahora demandante.

#### II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico 0740/2013.

#### III Antecedentes administrativos y procesales.

Que, el 08 de noviembre de 2012 la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, emite la R.D. N° 17-01923-12, por la que se resuelve determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente Cahuana Tapia Amalia correspondientes al tributo omitido, intereses y sanción por Omisión de Pago del IVA e IT, califica además la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, aplicándole una sanción equivalente al 100% sobre el tributo omitido, otorgándole al contribuyente el término de 20 días calendario a objeto de que deposite la totalidad de la deuda tributaria que consolida tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, bajo conminatoria de iniciar la Ejecución Tributaria en caso de incumplimiento, señalando además otras medidas necesarias para el cumplimiento de la misma, debidamente notificado con dicha determinación, Amalia Cahuana Tapia interpuso el correspondiente Recurso de Alzada impugnando la Resolución Determinativa, luego de realizados los trámites pertinentes el Recurso es resuelto mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0125/2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba que resolvió confirmar la R.D. N° 17-01923-12 de 08 de noviembre de 2012, en conocimiento de dicha determinación el contribuyente mediante nota de 09 de abril de 2013 interpuso en contra de la citada Resolución el Recurso Jerárquico, por lo que en 11 de junio de 2013 la Autoridad demandada emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0740/2013 que confirma la Resolución ARIT-CBA/RA 0125/2013, manteniéndose en consecuencia firme y subsistente la R.D. N° No. 17-01923-12, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

#### IV De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a los siguientes hechos puntuales:

1.- La Resolución del Recurso Jerárquico no ha tomado en cuenta que en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa no existe fundamentación de hecho, lo cual importa un vicio de nulidad.

2.- La Resolución Jerárquica no ha observado que existe una mala identificación de la base imponible en base cierta por cuanto los documentos base para establecer la misma no configuran el hecho generador de los tributos supuestamente adeudados.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

1.- La Resolución del recurso jerárquico no ha tomado en cuenta que en la vista de cargo y resolución determinativa no existe fundamentación de hecho, lo cual importa un vicio de nulidad.

Antes de ingresar a resolver la controversia suscitada, corresponde señalar que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa, y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con lo anotado se pasa a resolver las controversias de acuerdo a lo siguiente:

Respecto a este punto corresponde señalar que el parágrafo I del art. 96 del Cód. Trib. señala: "(Vista de Cargo o Acta de Intervención). La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa,

procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado” y el parág. III de la cita norma establece: “La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo o el acta de intervención según corresponda”, y el parágrafo II del art. 99 del Cód. Trib. dispone: “La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa”.

De la revisión de los antecedentes administrativos que informan el proceso se tiene que la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales en cumplimiento de las atribuciones conferidas en los arts. 66, 100, 101 y 104 del Cód. Trib., emitió la Orden de Verificación 0012OFE00044 sobre fiscalización del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2008, que girada la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/0350/2012 de 22 de agosto que expone la liquidación previa de la deuda tributaria que comprende el tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, con la cual ha sido notificada la contribuyente a fin de que asuma defensa, produzca y ofrezca pruebas tanto en relación a los cargos formulados como a la calificación de su conducta fiscal dentro el término previsto por el art. 98 del Cód. Trib., la contribuyente no aceptó ni canceló la liquidación practicada y tampoco ofreció pruebas de descargo que desvirtúen los cargos consignados, en tal antecedente la Administración Tributaria emite la R.D. N° 17-01923-12 de 08 de noviembre.

Así mismo corresponde señalar que dicha determinación señala que se ha constatado que la contribuyente realizó importaciones de mercaderías de acuerdo a Declaraciones Únicas de Importación, y que se ha evidenciado que la contribuyente realizó importaciones de mercaderías y no ha declarado la venta de las mismas en los periodos octubre, noviembre y diciembre 2008 haciendo el importe correspondiente y que no han sido declarados conforme a Ley (cuadro de determinación por ingresos omitidos por importaciones no declaradas cursante a fs. 52 a 99, cuadros de determinación de impuestos omitidos IVA e IT cursante a fs. 44 y 49) sic., sin embargo de lo anotado en la Resolución Determinativa no cursa el cuadro de determinación de ingresos omitidos por importaciones no declaradas, esta omisión vicia de nulidad la resolución determinativa al no contener las especificaciones sobre la deuda tributaria conforme el Parágrafo II del art. 99 del Cód. Trib. que fuera descrito líneas arriba y de conformidad también a lo dispuesto por el inc. c)-I del art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo y el art. 55 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo.

Consecuentemente al haberse puesto en estado de indefensión a la Contribuyente, se ha transgredido el derecho a la defensa y al debido proceso.

2.- La resolución jerárquica no ha observado que existe una mala identificación de la base imponible en base cierta por cuanto los documentos bases para establecer la misma no configuran el hecho generador de los tributos supuestamente adeudados.

De la revisión de antecedentes adosados en el único anexo se tiene que la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-01923-12 sobre base cierta, señalando que revisada la fiscalización efectuada a la contribuyente Cahuana Tapia Amalia dentro de los periodos octubre/2008, noviembre/2008 y diciembre/2008, mediante la revisión y análisis de la documentación e información remitida por la Aduana Nacional de Bolivia, que se ha constatado que la contribuyente realizó importaciones de mercaderías de acuerdo a Declaraciones Únicas de Importación y no ha declarado los mismos en los periodos fiscalizados, que dentro de estos periodos y por los informes de fiscalización, se constató que la contribuyente no ha presentado las declaraciones juradas por los periodos fiscalizados, por tanto no se ha determinado las obligaciones tributarias resultantes de sus ingresos en los periodos octubre/2008, noviembre/2008 y diciembre/2008, dicha observación no ha sido descargada por la contribuyente, ratificándose en consecuencia los reparos en el IVA y en el IT, manteniéndose firme y subsistente el adeudo a favor del fisco.

Antes de entrar al análisis de la controversia se ha llegado a establecer que los supuestos ingresos omitidos que motivaron la emisión de la resolución determinativa se debieron a la venta de motocicletas, bicicletas y accesorios (aspecto no descrito en la resolución determinativa).

Entrando en análisis de la controversia la demandante señala que la AGIT en la Resolución ahora impugnada, no ha observado que existe una mala identificación de la base imponible en base cierta por cuanto los documentos base para establecer la misma no configuran el hecho generador de los tributos supuestamente adeudados, respecto al hecho generador el autor Alfredo Benítez Rivas en su libro “Derecho Tributario” pág. 170-172 señala: “El concepto de hecho generador o imponible, su importancia, significación fáctica y estructura, han merecido un estudio y análisis muy profundo por parte de la doctrina... Así como el delito constituye el concepto jurídico central en torno al cual se elabora la teoría y dogmática del derecho penal, el llamado hecho imponible o presupuesto legal del tributo, constituye el núcleo de la teoría y la dogmática del derecho tributario sustantivo o material, y el fundamento de su autonomía científica respecto al derecho civil. Los presupuestos de hecho o hechos imponibles pueden ser de distinta naturaleza, y su elección o tipificación como hechos susceptibles de imposición responden a criterio del legislador, quien decide que tales presupuestos de hecho pueden consistir en simples hechos materiales, como el cruce de una mercadería por la frontera aduanera, la circulación de vehículos por determinadas rutas, etc., o en hechos económicos, como la percepción de una renta, ingresos dinerarios, tenencia de un patrimonio, o el consumo de bienes; también pueden consistir en la realización de actos jurídicos tales la protocolización y registro de documentos públicos y, finalmente pueden consistir en la realización de negocios jurídicos como contratos societarios, de compraventa, seguros, arrendamiento u otros. La significación fáctica del hecho generador, aún en el caso de que éste consista en un negocio jurídico, es de tal naturaleza, que el nacimiento de la obligación tributaria no es un efecto de la manifestación de la voluntad de las partes en ese negocio jurídico, sino de la voluntad legislativa contenida en la ley de gravar con un impuesto tal negocio. Si

tomamos, como ejemplo el caso de un contrato de compra venta, veremos que dicho acto negocial es el presupuesto de los efectos que persiguen los contratantes (la voluntad del vendedor de enajenar un bien a cambio de un precio, y la voluntad del comprador de adquirirlo pagando ese precio. En este ejemplo, el contrato es, evidentemente "fuente" de la obligación civil, pero si el contrato está gravado con un impuesto, tendrá además, el carácter de presupuesto de hecho de la obligación tributaria. Fuente de la obligación tributaria será siempre la ley que impone la cuantía del gravamen. El hecho imponible es, consecuentemente-como lo dijimos reiteradas veces-un hecho tipificado abstractamente en la ley y cuya realización en concreto determina el nacimiento de la obligación".

A su vez el art. 16 del Cód. Trib., sobre el hecho generador lo define así: "(Definición). Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria".

Corresponde así mismo hacer referencia a la base imponible y los métodos de determinación al respecto el Código Tributario en el art. 42 señala: "(Base Imponible). Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar", y el art. 43 establece: "(Métodos de determinación de la base imponible). La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos.

I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

II. Sobre base presunta, en merito a los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducirla existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente.

III. Cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto pasivo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta y sólo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el Artículo siguiente, según corresponda".

En el caso que nos ocupa se tiene la Administración Tributaria sustentando la resolución determinativa señalando que la fiscalización se realizó sobre base cierta, sin embargo conforme el art. 43 del Cód. Trib. la base cierta será aplicable cuando la documentación e información que se obtenga permita conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, la información remitida por la Aduana Nacional sobre la importación de mercaderías que realizó la ahora demandante, si bien es cierto que demuestran las compras e importaciones realizadas por ella en los periodos sujetos a verificación, empero no demuestran de modo fehaciente que la actora haya realizado la venta de la mercadería importada que constituye el hecho generador, sobre el particular el art. 5 de la L. N° 843 señala: "Constituye la base imponible el precio neto de la venta de bienes muebles, de los contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación de servicios y de toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente", consecuentemente se advierte que existió una mala identificación de la base imponible en base cierta, ya que el Administración Tributaria determino la base imponible sobre base presunta existiendo para ello elementos para demostrar esta afirmación, como son el hecho de que la demandante no se hallaba inscrita en los registros tributarios durante los periodos fiscalizados, el sujeto pasivo no presentó la documentación solicitada (num. 1 y 4 del art. 44 del Cód. Trib.).

Corresponde así mismo mencionar que la Administración Tributaria en uso de las facultades de control, verificación, fiscalización e investigación descritas en el art. 100 del Cód. Trib., debió probar la verdad material de los hechos, de lo que se puede colegir que la Resolución Jerárquica no ha observado que existe una mala identificación de la base imponible en base cierta, toda vez que los documentos base para establecer la misma no configuran el hecho generador.

#### IV.4. Conclusiones

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada ha causado agravios a la demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde anular obrados.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto Civ., declara PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 39 a 48 vta., subsanada a fs. 52 de obrados interpuesta por Juan Carlos Peralta Chávez en representación de Amalia Cahuana Tapia, en consecuencia se anula obrados hasta el vicio más antiguo vale decir hasta la vista de cargo, debiendo la Administración Tributaria emitir nueva vista de cargo, con arreglo a derecho.

No suscriben los Magistrados Jorge Isaac von Borries Méndez, Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



49

**Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
La Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativo de fs. 28 a 33 de obrados, impugnando la Resolución R.J. N° 0955/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 39 a 42 vta., de obrados, los antecedentes procesales.

I Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Señalo la entidad que el 16 de noviembre de 2009 procedió a notificar al contribuyente Julio Jaime Iturri Salinas con Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales, emergente del proceso de fiscalización efectuada, se constató que el contribuyente no presentó la información contenida en el Libro de Compras y Ventas IVA a través del Software Da Vinci, Modulo – LCV, correspondientes a los periodos fiscales Enero, Febrero, Marzo, Abril, Mayo, Junio, Julio, Agosto, Septiembre, Octubre, Noviembre y Diciembre de 2008, al no haber presentado los descargos ni efectuado la cancelación de las multas establecidas, se emitieron las Resoluciones Sancionatorias, por las cuales se sanciona al contribuyente por incumplimiento al deber formal de presentación de los Libros de Compras y Ventas IVA a través del Software Da Vinci módulo – LCV de conformidad a lo dispuesto en el anexo inc. A numeral 4, Subnumeral 4.2 de la RND No. 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, debidamente notificado el contribuyente con ellas interpuso Recurso de Alzada que revocó dicha determinación que fue confirmada en la instancia jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- La entidad actora menciona que el Servicio de Impuestos Nacionales emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 “Nuevo Sistema de Facturación (NSF-07)” de 18 de mayo, norma que dispone la obligatoriedad de contar con Libros de Compras y Ventas IVA por los sujetos pasivos y terceros responsables afectos al Impuesto al Valor Agregado para fines impositivos, llevándose un registro cronológico, así mismo con la finalidad de incrementar la eficiencia en las labores de fiscalización y a su vez facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de sus deberes formales, se consideró conveniente que la presentación de la información de los Libros de Compras y Ventas – IVA, sobre la base de criterios generales y específicos como volumen de operaciones, actividades o importancia fiscal de los impuestos recaudados que incluyan empresas personales, sociedades privadas, instituciones del sector público y organizaciones no gubernamentales o sin fines de lucro, y en plena concordancia con lo establecido en la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 art 45 párrafo II, en el presente caso el contribuyente Julio Jaime Iturri Salinas se halla obligado a la presentación del Libro de Compras y Ventas Modulo Da Vinci LCV, es decir a través del internet (portal tributario) al ser designado por Resoluciones Normativas de Directorio RND N° 10-0047-05 y Resolución Normativa de Directorio N° 10-0002-06, constituyéndose estas en las normas específicas que obligan a tal deber formal al contribuyente, y a las que se refiere la RND N° 10-0016-07 y en virtud a los mismos se halla designado como contribuyente Newton, disponiéndose todos los contribuyentes que pertenecen a la categoría Resto de Contribuyentes, así mismo los arts. 2,3 y 4 de la mencionada RND No. 10-0047-05 establece la forma, plazos y el incumplimiento del Deber Formal de presentar la información del Libro de Compras y Ventas IVA, a través del módulo Da Vinci LCV.

Cabe tener presente que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0032-07 de 31 de octubre, la misma que introduce modificaciones y complementaciones a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo, art. 4-I, en este sentido el recurrente Jaime Julio Iturri Salinas, emergente de los procesos de facturación establecidos en las RND Nos. 10-0016-07 y 10-0032-07, al ser un contribuyente Newton, se halla en la obligación de llevar Libros de Compras y Ventas como lo ha venido haciendo según consta en antecedentes administrativos las constancias de presentación del libro de compras y ventas IVA, hasta la gestión 2007, vía Software Da Vinci. Disposición que en su parág. II del mencionado art. 4-II que señala: “II. La obligación previamente establecida no requerirá ser cumplida por los sujetos pasivos o terceros responsables no obligados a llevar libros de Compras y Ventas IVA” no eliminando la salvedad dispuesta en la RND N° 10-0016-07 art. 45.

Continúa mencionando que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-10 de 26 de marzo de 2010 norma posterior a la fecha de la contravención incurrida por el contribuyente no abroga de forma total la obligación de presentar el Libro de Compras y Ventas IVA software RC-IVA Da Vinci, en cumplimiento a lo que dispone el art. 15 párrafo III y V, por lo que todos los contribuyentes Newton tienen la obligación de presentar la información del libro de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV por la Oficina Virtual y efectuar el envío de la información, independientemente que su NIT se encuentre en el anexo de la RND N° 10-0047-05 y/o RND No. 10-0002-06 que designan al sujeto pasivo como contribuyente newton, persistiendo aún dicha salvedad.

Por tanto, se debe tener presente que la contravención en la que incurrió el contribuyente en razón del tiempo y aplicación del aforismo "Tempus Comissi Delicti", es decir la aplicación de la norma vigente al momento de ocurrir los hechos sancionados, encontrándose vigente a esa fecha la RND N° 10-0033-04, RND No. 10-0047-05, RND No. 10-0002-06 y RNDs 10-0016-07 complementada por la RND N° 10-0032-07, consiguientemente la RND 10-0004-10 de 26 de marzo no debiera aplicarse al presente caso, siendo una norma posterior a la contravención incurrida en la gestión 2008, no obstante a ello, es la misma norma que ratifica las mismas situaciones legales establecidas en las Resoluciones Normativas de Directorio mencionadas anteriormente, por ende el contribuyente no tiene fundamento legal para no presentar la información correspondiente al libro de compras y ventas IVA a través del Software Da Vinci, ya que es la misma norma la que lo obliga al cumplimiento del deber formal.

2.- Añade también que el art. 81 de la L. N° 2492, señala que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, concordante el art. 217 que dispone que se admitirá como prueba documental, cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de este legalizada por autoridad competente, los documentos por los que la Administración Tributaria, conforme a reglamentación específica y todo otro documento emitido por la Administración Tributaria respectiva que será considerada a efectos tributarios como instrumento público.

En ese marco legal la Autoridad de Impugnación Tributaria, no consideró debidamente los medios probatorios presentados dentro de término probatorio contenidos en los antecedentes administrativos, siendo consideradas de forma errónea, a ello es necesario hacer hincapié que de la consulta de padrón del contribuyente Julio Jaime Iturri Salinas en ella se consigna dos actividades impositivas, principal alquiler de bienes raíces propios y actividad secundaria colocación de capitales fecha de inicio de actividad desde 14/08/2008 hasta 14/06/2010, la RND 10-0032-07, señala que la actividad de alquileres no está obligada a llevar libros de compras y ventas IVA siempre y cuando sea su única actividad, mencionando además que se evidenciará que el contribuyente se halla obligado a la presentación del Libro de compras y ventas IVA modulo Da Vinci , por mandato de las RND 10-0047-05 norma legal ratificada por la RND No. 10-0002-06, RND No. 10-0016-07, RND No. 10-0032-07 e inclusive la RND No. 10-0004-10, en razón de ser contribuyente Newton, asimismo se ha probado que el contribuyente para favorecerse con lo establecido en su art. 15 parágrafo <<<<ii de la RND No. 10-0004-10, no reúne tal requisito toda vez que no es la única actividad que viene desarrollando, como se evidencia de la 2da. Actividad comercial como es la colocación de capitales, aspectos estos que demuestran una franca vulneración a normas legales establecidas en nuestra economía jurídica.

3.- Añade que se deberá tener presente que se presume la legalidad y la buena fe de las actuaciones de la Administración Tributaria, tal como lo dispone el art. 28 de la L. N° 1178, así también lo expresado por el Tribunal Constitucional a través de la S.C. N° 0258/2007-R de 10 de abril de 2007, en consonancia a ésta sentencia constitucional, la Administración Tributaria aplicó en todo momento el principio de buena fe en cada uno de los actos jurídicos administrativos que celebró.

4.- Finalmente indica que la Resolución Jerárquica impugnada no tomo en cuenta lo dispuesto por el art. 410-II de la C.P.E., es decir que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no interpretó la norma aplicable al caso concreto desde y conforme a la Constitución y segundo desconoce muy peligrosamente los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad generando indebidos privilegios en favor del contribuyente

### I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se Revoque la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0955/2013 y en consecuencia se mantengan firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias.

### II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 39 a 42 vta. de obrados, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- La Autoridad demandada menciona que el contribuyente de acuerdo a la "Consulta de Padrón" se encuentra inscrito como persona natural, categorizada como contribuyente Resto, registra su actividad principal de Actividades Jurídicas con fecha de inicio del 17 de marzo de 1987 al 26 de diciembre de 2007 y una actividad secundaria de alquiler de bienes raíces propios con fecha de inicio a partir 26 de junio de 2006, que el 26 de diciembre de 2007, pasó a ser la actividad principal, siendo la actividad secundaria la Colocación de Capitales no mayor a tres años (intereses, rendimiento, etc.), con fecha de inicio a partir del 14 de agosto de 2008, hasta el 14 de junio de 2010, situación ratificada por el contribuyente en su recurso de alzada, en el que señaló que hasta el mes de diciembre de 2007 estaba activo y tenía actividades jurídicas cumpliendo mes a mes con la obligación de llevar y presentar el Libro de compras y ventas IVA , hasta su jubilación el 26 de diciembre, que comenzó con su única actividad sujeta al IVA, de alquiler de bienes raíces propios, razón por la que a partir del año 2008, dejó de presentar los Libros de compras y ventas IVA, basándose en la RND N° 10-0032-07, que eliminó toda salvedad y se limitó establecer que quienes percibían sólo alquileres no tenían la obligación de llevar y presentar el Libro de compras y ventas IVA, aclara asimismo que si bien el contribuyente fue consignado en el Anexo RND N° 10-0047-05 de 14 de diciembre, cuando desarrollaba las Actividades Jurídicas y de alquiler de bienes raíces propios, la primera que como actividad principal se inició el 17 de marzo de 1987 hasta el 26 de diciembre de 2007 y la actividad secundaria de alquiler de bienes raíces propios se inició el 26 de junio de 2006, hasta la fecha, pasando el 26 de diciembre de 2007, a ser la actividad principal; es claro que la actividad jurídica por la que se encontraba obligado a presentar el Libro de compras y ventas IVA, cesó en la gestión 2007, anterior a los periodos objeto de observación enero a diciembre de 2008, por lo que siendo la principal actividad del sujeto pasivo, la de alquiler de bienes raíces propios, la que por disposición del parág. II art. 45 de la RND N° 10-0016-07 no obliga a éstos contribuyentes a llevar registros; asimismo el 14 de agosto de 2008 se inició la actividad de colocación de capitales, la que cesó el 14 de junio de 2010, es así que el contribuyente quedó sujeto a las obligaciones tributarias del IVA, IT y Régimen Complementario del IVA, contribuyente directo entre el 14 de agosto de 2008 hasta el 14 de junio de 2010, situación tributaria que demuestra que desde enero de 2008 a julio de 2008

el contribuyente sólo tenía la actividad de alquiler de bienes raíces; aspecto que no fue considerado por la Administración Tributaria que peor aún no tomo en cuenta el marco legal establecido en el parág. II, art. 45 de la RND N° 10-0016-07, que dispone que no se encuentran obligados a llevar los registros previamente referidos (salvo que la obligación sea establecida mediante norma específica), las personas naturales o sucesiones indivisas que tengan como única actividad el alquiler de bienes inmuebles, los sujetos pasivos del RC-IVA, aquellos que pertenezcan a regímenes especiales (STI, RTS y RAU), y quienes realicen espectáculos públicos eventuales; normativa que describe las actividades que quedan liberadas de dicha obligación no siendo excluyente unas de otras, por lo que no deber ser interpretada en otro sentido que no sea el expresado en la norma; adecuándose a la situación tributaria del contribuyente y que por tanto lo exime de la obligatoriedad de llevar y presentar Libros de compras y ventas IVA, puesto que desarrolla la actividad de alquiler de bienes sujeta al IVA e IT y la de colocación de capitales sujeta al RC-IVA contribuyente directo, sin que medie ninguna otra condición, debe tenerse presente además que siendo claro que por las actividades desarrolladas por el contribuyente durante los periodos enero a diciembre 2008, sólo alquiler de bienes raíces propios (de enero 2008 a julio 2008) y alquiler de bienes raíces propios y colocación de capitales (de agosto 2008 a diciembre 2008), estaba excluido de las obligaciones establecidas en la RND No. 10-0022-08.

Señala también que la RND N° 10-0033-04, crea a los contribuyentes Newton y la salvedad de que la obligación sea establecida mediante norma específica, dispuesta en el art. 45 de la RND N° 10-0016-07, aclarando que cuando la RND N° 10-0047-05, incluyo en su anexo a Julio Jaime Iturri Salinas, fue porque además de la actividad de alquiler de bienes raíces propios desarrollaba las actividades jurídicas, la que cesó el 26 de diciembre de 2007, habiendo cumplido dicho contribuyente con la obligación de llevar Libros de Compras y Ventas IVA, hasta la gestión 2007.

Sobre la RND N° 10-0004-10, cae indicar que conforme la facultad normativa prevista en los arts. 3,5 y 64 de la L. No. 2492, concordantes con el parág. I del art. 40 del D.S. N° 27310, el 26 de marzo de 2010, la Administración Tributaria emitió la citada RND que entró en vigencia a partir de la publicación, en cuya Disposición Final Tercera, Parágrafos II y III, deroga el Anexo de la RND No. 10-0047-05 y art. 4 de la RND N° 10-0032-07, dejando liberado al contribuyente de la obligación de cumplir con el deber formal de presentar la información del Libro de compras y ventas IVA través del Módulo Da Vinci-LCV y por tanto no sujeto a la sanción ante el incumplimiento del mismo; aspecto que beneficia al contribuyente, por lo que al tratarse de ilícito tributario es plenamente viable su aplicación retroactiva, en virtud de los arts. 123 de la C.P.E. y 150 de la L. N° 2492.

Manifiesta que la certificación otorgada por la funcionaria de Recaudaciones del SIN, al no haber sido emitida en el marco del art. 115 de la L. N° 2492 como respuesta a una consulta no merece mayor pronunciamiento al respecto.

Sin perjuicio de lo expuesto sobre la legalidad y buena fe de los actos de la Administración Tributaria y la violación de principios y valores constitucionales la entidad demandante pretende introducir nuevos elementos, cuando no fue impugnado en la vía administrativa en concordancia con el parág. I inc. e) del art. 198 de la L. N° 2492, por lo que pide no sea considerado.

#### II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0740/2013.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que el 16 de noviembre de 2009, la Administración Tributaria, procedió a la notificación al contribuyente con los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales, emergentes del proceso de fiscalización efectuada, se constató que el sujeto pasivo no presentó la información contenida en el Libro de compras y ventas IVA a través del Software Da Vinci, Modulo-LCV, correspondientes a los periodos fiscales Enero a Diciembre de 2008, por lo que se encontraba obligado a la presentación de la información del Libro de compras y ventas IVA modulo Da Vinci-LCV, la misma que debió ser presentada al Servicio de Impuestos Nacionales hasta tres días posteriores al vencimiento de la Declaración Jurada del impuesto correspondiente de acuerdo con la terminación del último dígito de su NIT, deber formal que fue incumplido por el contribuyente, habiéndose otorgado el plazo de 20 días para que presente descargos, ofrezca prueba o en su defecto cancele la suma adeudada, que según los informes de 18 de diciembre de 2009 los mismos que señalan que el contribuyente no presentó descargos válidos que hagan el derecho a su defensa, no cancelo las multas establecidas, por lo que se emitieron las Resoluciones Sancionatorias, sancionando al contribuyente con la suma de UFV 200 por cada periodo fiscal, debido al incumplimiento al deber formal de presentación de los Libros de compras y ventas IVA a través del Software Da Vinci módulo-LCV, de conformidad a lo dispuesto en el anexo inc. A numeral 4. Subnumeral 4.2 de la RND No. 10-0037-07 de 14 de diciembre, debidamente notificado el contribuyente con las mencionadas Resoluciones Sancionatorias, interpuso en contra de ellas el Recurso de Alzada, luego de realizados los trámites pertinentes el Recurso es resuelto mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0297/2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz que resolvió revocar las Resoluciones Sancionatorias, en conocimiento de dicha determinación la entidad demandante interpuso en contra de la citada Resolución el Recurso Jerárquico, por lo que el 1 de julio de 2013 la Autoridad demandada emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0955/2013 que confirma la Resolución ARIT-LPZ/RA 0125/2013, de 8 de abril manteniéndose en consecuencia se revocan las multas de 200 UFV establecidas por cada contravención en las Resoluciones Sancionatorias Nos. 599/2012, 600/2012, 601/2012, 602/2012, 603/2012, 604/2012, 605/2012, 606/2012, 607/2012, 608/2012, 609/2012 y 610/2012, todas de 5 de noviembre, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a los siguientes hechos puntuales:

1.- Si el contribuyente incumplió a deber formal de presentar el Libro de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV y consiguiente indebida interpretación y aplicación de la norma tributaria vigente.

2.- Sobre la legalidad y buena fe de los actos de la Administración Tributaria.

3.- Violación de principios y valores constitucionales.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

1.- Si el contribuyente incumplió a deber formal de presentar el Libro de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV y consiguiente indebida interpretación y aplicación de la norma tributaria vigente.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, corresponde realizar las siguientes precisiones:

1.- Revisados los antecedentes administrativos se evidencia que la Administración Tributaria dictó los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales, emergente del proceso de fiscalización efectuada al haber constatado que el contribuyente no presentó la información contenida en el Libro de Compras y Ventas IVA a través del Software Da Vinci, Modulo-LCV, correspondientes a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008, habiéndose otorgado en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, el plazo de 20 días para que el contribuyente presente descargos, al no haberlo hecho en el mencionado plazo, se emitieron las correspondientes Resoluciones Sancionatorias, por las que se sanciona a Julio Jaime Iturri Salinas con la suma de UFV 200 (Doscientas unidades de fomento a la vivienda), por cada periodo fiscal, debido al incumplimiento al deber formal de presentación de los libros de compras y ventas IVA a través Software Da Vinci módulo-LCV de conformidad a lo dispuesto en el anexo inc. A num. 4. Subnumeral 4.2 de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007.

2.-Que tramitado el recurso de alzada, que dio lugar a que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz dicte resolución por la que revoca totalmente las resoluciones sancionatorias, dejando sin efecto la multa de 200 UFV, por cada contravención, siendo confirmada dicha resolución por la Autoridad General de Impugnación Tributaria con los argumentos expuestos en su resolución.

3.- Del Padrón de Contribuyente adosado a fs. 28-29 de las carpetas de anexos se evidencia que Julio Jaime Iturri Salinas se encuentra inscrito en el Servicio de Impuestos Nacionales, teniendo como actividad principal "Alquiler de bienes raíces propios", con inicio de actividad el 26 de diciembre de 2007, con la obligación impositiva del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), además de otros.

4.- A objeto de establecer si efectivamente se incumplió el deber formal de presentar el Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV y consiguiente indebida interpretación y aplicación de la norma tributaria vigente corresponde analizar las resoluciones normativas de directorio citadas y glosadas por las partes al efecto se tiene que la RND 10-0047-05 DE 14 de diciembre establece el procedimiento para la presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci-LCV para todos los sujetos pasivos clasificados como PRICO, GRACO o Resto de Contribuyentes, que inexcusablemente deben presentar dicha información.

5. Se hace necesario así mismo considerar que el sujeto pasivo oportunamente ofreció los descargos correspondientes, señalando que en aplicación a lo que dispone el parág. II del art. 15 de la RND 10-0004-10 de 28 de marzo al ser la única actividad que tenía cual era la de alquiler de bienes inmuebles, las personas naturales no tenían la obligación de presentar Libros de Compras y Ventas IVA y Ventas IVA, mediante el Software Da Vinci-LCV, al considerar que la sanción impuesta es atentatoria, ya que la Administración Tributaria fundamenta sus Resoluciones Sancionatorias en la RND 00-0016-07 de 18 de mayo de 2007, no obstante que fue modificada por la RND 10-0032-07 de 31 de octubre.

6.- La RND 10-0004-10 de 26 de marzo, deroga el Anexo de la RND 10-0047-05 de 14 de diciembre, además deroga el art. 4 de la RND 10-0032-07 de 31 de octubre, cuyo segundo párrafo de la parte considerativa establece necesario realizar algunas modificaciones y complementaciones a la RND 10-0016-07 de 18 de mayo, parágrafo II art. 4, sobre la obligación de presentar Libros de Compras y Ventas a través del Software Da Vinci-LCV, conforme a lo dispuesto en la RND 10-0047-05 de 14 de diciembre de 2005, disponiendo el art. 15 (RND 10-0004-10) lo que sigue: "(Software Da Vinci-LCV) I. A partir del mes siguiente a la fecha de publicación que los contribuyentes categorizados como Newton y las entidades y empresas públicas tienen la obligación de presentar la información del Libro de Compras y Ventas IVA.

II. La obligación previamente establecida no requerirá ser cumplida por las personas naturales o sucesiones indivisas que tengan como única actividad el alquiler de bienes inmuebles...".

De lo relacionado precedentemente se puede colegir entonces que la Gerencia Distrital La Paz, del Servicio de Impuestos Nacionales baso su decisión en lo dispuesto por la RND 00-0016-07, siendo que la RND 10-0032-07 elimino dicha salvedad, entendiéndose que desde el 31 de octubre de 2007, las personas naturales con actividad única como es la de alquileres ya no tienen la obligación de llevar y/o presentar Libros de Compras y Ventas IVA sin excepción o condicionamiento alguno.

7.- Revisada la RND 10-0004-10, se tiene que el objeto de la misma es la de reglamentar el procedimiento para la presentación de declaraciones juradas sin datos, a través del servicio habilitado en el sitio web denominado "oficina virtual" o alternativamente utilizando el servicio de SMS, y siendo que el parág. II del art. 15 establece que la obligación de presentar los Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV de la oficina virtual, no requerirá ser cumplida por aquellas personas naturales o sucesiones indivisas que tengan como única actividad el alquiler de bienes inmuebles, en cumplimiento a lo dispuesto por el numeral 4, subnumeral 4.2 Anexo a) de la RND 0037-07, que establece una multa de 200 UFV por el incumplimiento al deber formal de presentar la información del Libro de Compras y Ventas, periodos



fiscales enero a diciembre de 2008, en el plazo establecido por el art. 3 de la RND 10-0047-05, se debe tener presente además que la RND 10-0004-10 en su Disposición Final Tercera, deroga el Anexo de la RND 10-0047-05 Y art. 4 de la RND 10-0032-07; liberando al contribuyente con el deber formal de presentar la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci-LCV, sin embargo por mandato constitucional es necesario aplicar la sanción más benigna al contribuyente de acuerdo a lo previsto por el art. 123 de la C.P.E. y 150 del Cód. Trib., como acertadamente razonó la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria y que fuera confirmado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no existiendo en consecuencia incumplimiento a deber formal de presentar el Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV ni indebida interpretación y aplicación de la norma tributaria.

#### 2.- Sobre la legalidad y buena fe de los actos de la Administración Tributaria.

Respecto a este punto, corresponde referir que de la revisión del Recurso Jerárquico interpuesto por la Administración Tributaria se evidencia que el mismo no ha sido motivo de impugnación, consiguientemente no se tiene pronunciamiento alguno por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, atentando al principio de congruencia.

Respecto al principio de congruencia la S.C. N° 0486/2010-R de 05 de julio, puntualizó: "De esa esencia, deriva a su vez la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva: sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución. La concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, (...). En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes.

Bajo ese razonamiento, la exigencia de congruencia entre lo peticionado y lo resuelto se concreta en que el fallo debe ceñirse a lo estrictamente solicitado y no resolver más allá de lo pedido, que constituiría un pronunciamiento ultra petita, o, conceder algo distinto a lo demandado por las partes, conocido en doctrina procesal como un pronunciamiento extra petita. La inobservancia de este componente del debido proceso, vulnera el derecho a la defensa".

#### 3.- Violación de principios y valores constitucionales.

En lo que concierne a esta controversia la entidad demandante deberá tener presente lo expuesto en el punto precedente.

#### IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno al demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 33 de obrados interpuesta por La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. N° 0955/2013 de 01 de julio 2013 pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



50

**Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
La Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 15 a 19 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0906/2013, pronunciada el 01 de julio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 25 a 28; réplica de fs. 49 a 53; dúplica de fs. 83 y vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que en 3 de diciembre de 2012 se emitió autos de multa con números de orden Nos. 2034264421 y 2024475681 contra el contribuyente Fondo Nacional para el Medio Ambiente (FONAMA) porque de la información registrada en el Sistema de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT) de los periodos fiscales diciembre 2007 y diciembre 2008 del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), formulario 500, se evidenció la falta de presentación de las Declaraciones Juradas por los impuestos y periodos mencionados dentro del plazo establecido por Ley, cuyo vencimiento era para el periodo 12/2007 era el 02 de mayo de 2008 y del periodo 12/2008, el 30 de abril de 2009, considerando tal falta de presentación como contravención tributaria, se emitieron los Autos de Multa señalados que fueron notificados de manera personal a Norah Patricia Olmos Adad en calidad de representante legal de FONAMA, conminando al contribuyente el pago de las multas impuestas; sin embargo, este no canceló las multas impuestas, equivalentes a 400 UFV por cada periodo fiscal señalado. En ese sentido, mediante los Informes con CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/332/2013 y CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/333/2013 se solicitó instruir el inicio de la ejecución tributaria.

El 26 de diciembre de 2012, el contribuyente interpuso recurso de alzada contra los Autos de Multa Nos. 2034264421 y 2024475681, que concluyó con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0280/2013 de 8 de abril, que anuló los referidos Autos de Multa citados, resolución que fue confirmada por la AGIT al resolver el recurso jerárquico planteado por la Administración Tributaria.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz del SIN señala que existió incorrecta interpretación de la norma en la Resolución Jerárquica porque si bien FONAMA fue suprimido por mandato de la Ley Financiera de la gestión 2004, se debe tomar en cuenta que conforme el SIRAT de padrón de contribuyentes cursante a fs. 3 de antecedentes administrativos, el estado del NIT 1004033020 correspondiente a FONAMA se encuentra activo, habilitado y no se solicitó la baja del mismo, siendo obligación y responsabilidad del contribuyente dar la baja del NIT señalado, en consecuencia, seguían vigentes sus obligaciones conforme el art. 70-2) del Cód. Trib. Boliviano y al no haber presentado sus declaraciones juradas de los periodos fiscales diciembre 2007 y diciembre 2008, originó la emisión de los Autos de Multa mencionados, notificados de manera personal a Norah Patricia Olmos Adad en calidad de representante legal de FONAMA conforme el art. 91 del Cód. Trib. Boliviano, puesto que ni la representante legal ni los miembros de la Comisión Liquidadora hicieron conocer el hecho que Norah Patricia Olmos Adad ya no se encontraba en representación del FONAMA de acuerdo al art. 70 del adjetivo tributario citados.

Señala que existió violación de disposiciones del CTB porque no fueron analizados ni considerados los arts. 27, 28, 29 y 30 del Cód. Trib. Boliviano alegados por el SIN, encontrándose en total indefensión la Administración Tributaria, y violando también el principio de congruencia porque tampoco consideró los arts. 198-e) y 211-I de la L. N° 3092 (Título V del CTB), los cuales establecen: Los requisitos de presentación de los recursos administrativos de impugnación y el principio de congruencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas en el recurso de alzada, el memorial de respuesta al mismo y las Resoluciones de Alzada y Jerárquica, concordante con la S.C. N° 0471/2005-R de 28 de abril, lo cual no sucedió en el presente caso.

Señala también, que existió violación de los arts. 198 y 204 del Cód. Trib. Boliviano porque ARIT previa admisión del recurso debió haber analizado el parág. I inc. b) del art. 198 y parág. II del art. 204 del Adjetivo tributario que establecen los requisitos que deben cumplir las personas naturales así como las jurídicas para presentar recurso de alzada, tomándolo muy a la ligera la AGIT porque si bien es cierto que FONAMA se disolvió y el representante legal no es tal porque ya no existe la entidad pública señalada como indicó la AGIT, entonces ante la notificación de los actuados debió devolver el cedulón ante el SIN y no presentar un recurso sin legitimación activa, siendo admitido por la ARIT sin analizar y menos valorar que Norah Patricia Olmos Adad no podía hacerlo sin el mandato legal expreso, careciendo de legitimación activa.

Finaliza indicando que se debe tener presente que se presume la legalidad y la buena fe de las actuaciones del SIN conforme lo dispone los arts. 28-b) de la L. N° 1178 (SAFCO) y 65 del Cód. Trib. Boliviano, concordantes con la S.C. N° 0258/2007-R de 10 de abril, referida al principio de buena fe aplicado en todo momento en los actos jurídicos que celebró la Administración Tributaria.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando, se emita Sentencia declarando probada la demanda contencioso administrativa, revocándose totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0906/2013 de 01 de julio, y en consecuencia, disponer se mantengan firmes y subsistentes los Autos de Multa Nos. 2034264421 y 2024475681.

### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 31 de enero de 2014, que cursa de fs. 25 a 28, y señala lo siguiente:

En cuanto al aspecto que mediante la L. N° 2627 de 30 de diciembre de 2003, del Presupuesto General de la Nación y publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia el 31 de diciembre del mismo año, en su art. 6 dispone la supresión de entidades públicas, entre ellas del FONAMA, debiendo proceder al cierre de sus actividades en un plazo perentorio de 90 días; por lo que señala que dejó de existir la referida entidad pública en la gestión 2004 por disposición expresa de la citada disposición legal, el cual era de conocimiento y cumplimiento obligatorio por todos los bolivianos/os y las instituciones públicas de acuerdo al art. 108 de la C.P.E.

De lo referido y al ser evidente que, FONAMA dejó de existir en la gestión 2004, no puede surgir la obligación de presentar declaraciones juradas por el IUE por los periodos fiscales diciembre 2007 y diciembre 2008, posteriores a la L. N° 2627 de 30 de diciembre de 2003, es decir, cuando ya no existía y la obligación establecida en el art. 70-2) del Cód. Trib. Boliviano constituye un incumplimiento formal que no puede dar lugar a que se establezca obligaciones tributarias inexistentes respecto a las referidas declaraciones juradas, por lo que, no correspondía la presentación de dichas declaraciones juradas por el IUE; dejando sin efecto los Autos de Multa ya mencionados.

Respecto al punto que no se consideraron los arts. 27, 28, 29 y 30 del Cód. Trib. Boliviano; señala que, si emitió pronunciamiento la entidad demandada sobre los argumentos planteados en cuanto a la representante legal y su responsabilidad desvirtuando la aplicación de los artículos mencionados para la solución de tal aspecto, no siendo necesario que desvirtúe de forma textual cada uno de los referidos artículos y como pretende el SIN, por lo que no se evidencia vulneración alguna al principio de congruencia porque cumplió con el art. 211 de la L. N° 3092.

Continúa señalando que, la Resolución impugnada expresó que al haber dejado de funcionar FONAMA como una entidad pública por efectos de la mencionada L. N° 2627, toda disolución habría quedado sin efecto; por lo que conforme el art. 211 de la L. N° 3092 la ARIT emitió pronunciamiento sobre los argumentos tanto del sujeto pasivo como también del SIN, en cuanto a la representación legal y su responsabilidad, con lo que desvirtuó así la aplicación de los arts. 27, 28, 29 y 30 del Cód. Trib. Boliviano.

Posteriormente, respecto a la vulneración de los arts. 198 y 204 del Cód. Trib. Boliviano, manifiesta que tales aspectos no fueron planteados como agravios, por lo que se tienen como actos consentidos, de forma libre y expresa, renunciando al ejercicio de impugnar hechos o actos no declarados como agravios y sobre los que la instancia Jerárquica se hallaba impedida de emitir criterio de manera oficiosa y ultra petita por el principio de congruencia, por lo que, la demanda contencioso administrativa no es la vía para resolver actos consentidos y no impugnados oportunamente; además que, conforme los arts. 139.b), 144 del Cód. Trib. Boliviano, 198-e) y 211-I de la L. N° 3092 para que la AGIT pueda conocer y resolver, debe ser sobre la base de los fundamentos planteados precisamente en el recurso jerárquico, razón por la cual, no corresponde pronunciamiento ni respuesta a puntos no impugnados en el recurso jerárquico por el SIN en estricta observancia y resguardo del mencionado principio de congruencia.

En cuanto a que se debe presumir la legalidad y buena fe de los actos del SIN, señala que de acuerdo a los arts. 28-b) de la Ley SAFCO y 65 del Cód. Trib. Boliviano, tales disposiciones legales se refieren a una "presunción" de legitimidad de los actos de la Administración Tributaria, y tal presunción en el proceso de impugnación ante la ARIT y luego la AGIT, quedó totalmente desvirtuada en los puntos impugnados resueltos.

Finaliza señalando que la demanda contenciosa administrativa incoada por la Gerencia Distrital La Paz del SIN carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución de recurso jerárquico.

### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando dictar sentencia declarando improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0906/2013 de 1 de julio emitida por la AGIT.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que, el 5 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó de manera personal a Norah Patricia Olmos Adad en su calidad de representante legal del FONAMA con los Autos de Multa Nos. 2034264421 y 2024475681, ambos del 03 de diciembre de 2012, imponiendo la sanción de 400 UFV por cada Auto de Multa citados, tras constatar según la información registrada en el SIRAT la falta de presentación de la declaración jurada del IUE por los periodos fiscales diciembre 2007 y diciembre 2008 en aplicación del art. 162-II-1 del CTB, punto 2-1, num. 2, inc. A) del Anexo de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07.

Contra dichos Autos, Norah Patricia Olmos Adad, en calidad de ex representante legal de FONAMA, planteó recurso de alzada, resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0280/2013 de 8 de abril, que anuló los Autos de Multa citados, debiendo el SIN considerar antes de establecer sanciones contra FONAMA la promulgación y vigencia de la L. N° 2627 de 30 de diciembre de 2003 y D.S. N° 27890 de 3 de diciembre de 2004, respecto al deber formal de presentar declaraciones Juradas del IUE, relativos a gestiones fiscales cuyo cierre se produjo el 31 de diciembre de 2007 y 2008.

Ante dicha resolución, la Gerencia Distrital La Paz del SIN interpuso recurso jerárquico solicitando se revoque totalmente la resolución de alzada y declare válidas y subsistentes en su totalidad los Autos de Multas Nos. 2034264421 y 2024475681; resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0906/2013 de 1 de julio, que revocó la Resolución ARIT-LPZ/RA N° 0280/2013 de 8 de abril, y en consecuencia quedan sin efecto los autos de multa citados, emitidos por falta de presentación de la declaración jurada del IUE por los periodos fiscales diciembre 2007 y diciembre 2008, conforme establece el art. 212-I.a) de la L. N° 3092. Por consiguiente, la Gerencia Distrital La Paz del SIN interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

3. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 236 de obrados.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si corresponde o no la emisión de los Autos de Multa Nos. 2034264421 y 2024475681 en contra del contribuyente FONAMA por falta de presentación de las declaraciones juradas del IUE por los periodos fiscales diciembre 2007 y diciembre 2008.

V.1. Sobre el objeto de la controversia, en el presente caso, se debe realizar un análisis respecto al IUE y las normas aplicables a dicho impuesto en la normativa tributaria boliviana.

Previamente corresponde recordar que, el IUE “Es el impuesto que se paga por las ganancias obtenidas al cierre de cada gestión contable, de acuerdo a la Ley. Si existieron ganancias se calculará el presente impuesto, de lo contrario no existe impuesto a pagar”; concordante con el art. 36 de la L. N° 843, que establece: Créase un Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga esta ley y su reglamento..”, en ese sentido, resulta necesario también hacer notar que: Utilidad es el interés, provecho o fruto que se obtiene de algo, está asociado a la ganancia que se obtiene a partir de un bien o una inversión. Este monto mayormente está reflejado en los Estados Financieros que demuestran el resultado de las operaciones del año, ya sea en una persona natural o jurídica.

Por su parte, el art. 70 del Cód. Trib. Boliviano referido a las “obligaciones Tributarias del sujeto pasivo”, indica que constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: 2. Inscribirse en los registros habilitados por la Administración Tributaria y aportar los datos que le fueran requeridos comunicando ulteriores modificaciones en su situación tributaria. Asimismo, el art. 162-II del mismo cuerpo legal citado, señala que: Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este código las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria...” (Sic).

Asimismo, la L. N° 2726 del 30 de diciembre de 2003 - Ley del Presupuesto General de la Nación Gestión 2004, establece en su art. 6: “Fusión y Supresión de Entidades Públicas, y Disminución de Asignaciones.- Se dispone la disolución de entidades y supresión de asignaciones del TGN, según la siguiente relación: I. Se fusionan el Servicio Nacional de Geología y Minería (SERGEOMIN) y el Servicio Técnico de Minas (SETMIN), en una sola entidad.

II. Se disuelven las siguientes entidades:

Instituto Nacional de Cooperativas.

Instituto Nacional de Catastro (INC).

Registro de Identificación Nacional (RIN).

Acción Cívica Nacional (ACN).

Instituto Nacional de Investigaciones Sociolaborales (INIS).

Fondo Nacional del Medio Ambiente (FONAMA)” (Sic).

De la ley citada, cabe resaltar que la misma es de cumplimiento obligatorio conforme la Constitución Política del Estado, que en su Capítulo Segundo, art. 164 establece que las leyes promulgadas deberán ser publicadas en la Gaceta Oficial de forma inmediata y será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación, salvo que en la propia Ley se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia.

Por último, es pertinente señalar que el art. 180-I de la C.P.E., establece que: “La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez”; asimismo dicha disposición legal es concordante con el art. 4-d) de la L. N° 2341-Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), que establece: Principio de verdad material: La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil”, y art. 201 de la L. N° 3092, que señala: “1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio.- La finalidad de los recursos

administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos imponible, de forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que en debido proceso se pruebe lo contrario..." (Sic), (las negrillas son nuestras).

Así referidas las normas y los principios inmersos en la labor interpretativa, debe entenderse por verdad material aquel acontecimiento o conjunto de acontecimientos o situaciones fácticas que conciden con la realidad de los hechos, entendiéndose que en el nuevo marco constitucional la búsqueda y el logro de la verdad material se constituye en principio y objetivo primordial del procedimiento que culmina en una decisión justa y adecuada (las negrillas son nuestras).

En ese contexto normativo, la certidumbre de los criterios vertidos en el ámbito constitucional resultan plenamente ajustables al proceso contencioso administrativo, cuyo fin vislumbra que las personas o entidades a quienes va dirigida la norma, conozcan el rango y los límites de protección jurídica de sus actos, por lo que en el caso de autos, conforme a las atribuciones de control de legalidad de éste Tribunal, de antecedentes y del análisis realizado; se tiene que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0906/2013 de 01 de julio emitida por la AGIT determinó dejar sin efecto los Autos de Multa Nos. 2034264421 y 2024475681 emitidos por la Administración Tributaria por falta de declaraciones juradas del IUE por los periodos fiscales diciembre 2007 y diciembre 2008.

Con ese preámbulo, es necesario señalar que, si bien el art. 70 Cód. Trib. Boliviano establece las obligaciones Tributarias del sujeto pasivo, debiendo el mismo comunicar posteriores modificaciones en su situación tributaria al SIN, y por incumplimiento de dicha obligación se le aplicó la sanción establecida en los Autos de Multa mencionados en estricto cumplimiento del art. 162-II del Cód. Trib. Boliviano; sin embargo, incumbe a la administración pública, investigar la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil, así se tiene señalado en la LPA, por lo que, de una revisión de los datos del proceso, se advierte que FONAMA realizó su inscripción ante el SIN el 12 de julio de 1991, con la actividad de "instituciones públicas descentralizadas sin fines empresariales", sujeto al IUE y el RC-IVA conforme se evidencia de fs. 3 de los Anexos Nos. 2 y 3 de los antecedentes administrativos, empero, mediante la L. N° 2627 de 30 de diciembre de 2003, dispuso la supresión del FONAMA, debiendo proceder al cierre de sus actividades en un plazo perentorio de 90 días conforme establece su art. 6 y dicha normativa fue publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia el 31 de diciembre de 2003.

Por lo expuesto, se evidencia que la mencionada entidad pública dejó de existir en la gestión 2004 por disposición expresa del art. 6 de la citada Ley, siendo dicha disposición de conocimiento y cumplimiento obligatorio por parte de todos los ciudadanos bolivianos, como también por las instituciones públicas como es el caso del SIN, en estricto cumplimiento de los arts. 164 y 108 de la C.P.E.; es decir, que la disposición de supresión de FONAMA establecida en la L. N° 2627 era de cumplimiento inmediato y obligatorio a partir del 31 de diciembre de 2003 (fecha de su legal publicación de la referida Ley en la Gaceta oficial de Bolivia) por parte de la Administración Tributaria por mandato constitucional, por lo que, no puede surgir la obligación de presentar declaraciones juradas por el IUE por los periodos fiscales de diciembre 2007 y diciembre 2008 con el argumento que su NIT se encontraba activo, puesto que se tratan de periodos posteriores a la fecha de la L. N° 2627 de 30 de diciembre de 2003 y consiguientemente, porque el contribuyente FONAMA ya no existía, y si bien es obligación del sujeto pasivo hacer conocer al SIN las modificaciones de su situación tributaria de acuerdo al art. 70-2 del Cód. Trib. Boliviano, pero tal aspecto constituye un incumplimiento formal que no puede dar lugar a la creación de obligaciones tributarias inexistentes, por tanto, no puede surgir obligación alguna de presentar las declaraciones juradas de los periodos fiscales señalados por parte de FONAMA, pues tal institución pública dejó de existir por disposición expresa y legal ya mencionada.

Asimismo, resulta necesario señalar que como se explicó líneas arriba, se creó el IUE sobre las utilidades que resulten de los Estados Financieros de las empresas al cierre de cada gestión anual, y de una revisión de los antecedentes administrativos se advierte que no existen Estados Financieros por las gestiones de los periodos fiscales diciembre 2007 y diciembre 2008 de FONAMA precisamente porque dejó de existir por disposición de la L. N° 2627 a partir de la gestión 2004, en ese sentido y de acuerdo a la verdad de los hechos por encima de la verdad formal, resulta ilógico que se pretenda cobrar multas por falta de presentación de declaraciones juradas del IUE por gestiones posteriores y cuando ya no contaba con estados financieros la entidad pública FONAMA por encontrarse liquidada, por lo que, la AGIT al haber dejado sin efecto los Autos de Multa Nos. 2034264421 y 2024475681 actuó correctamente, llegando a la verdad material de los hechos por encima de la verdad formal pretendida por el SIN al imponer dichas sanciones en los Autos de Multa que emitió, dando cabal cumplimiento a lo establecido en los arts. 180-I de la C.P.E., 4-d) de la LPA y 200-1 de la L. N° 3092.

En cuanto a la violación al principio de congruencia porque no se analizaron y consideraron los arts. 27, 28, 29 y 30 del Cód. Trib. Boliviano, 198-e) y 211-I de la L. N° 3092; cabe señalar que, la Resolución de Alzada como la Jerárquica expresaron que al haber dejado de existir FONAMA como una entidad pública por efectos de la L. N° 2627 de 30 de diciembre de 2003, toda disolución habría quedado sin efecto, y conforme el art. 211 de la L. N° 3092, tanto la ARIT como la AGIT emitieron pronunciamiento sobre los argumentos del sujeto pasivo como también del SIN, en cuanto a la representación legal y su responsabilidad en el caso de autos, por lo que desvirtuaron la aplicación de los arts. 27 al 30 del Cód. Trib. Boliviano para la solución de tal reclamo, no siendo necesario que tengan que desvirtuar cada uno de los artículos citados de manera textual como desea de manera errónea el SIN, por lo que, al haberse cumplido en la fase administrativa lo establecido en los arts. 211 de la L. N° 3092 no existió vulneración alguna al principio de congruencia como alega la parte demandante en la presente demanda.

Respecto a la violación de los arts. 198 y 204 del Cód. Trib. Boliviano; cabe señalar que, precisamente en consideración de los citados artículos y por la información del padrón nacional de contribuyentes, Norah Patricia Olmos Adad se encontraba registrada como representante legal de FONAMA, por lo que se constituyó para el SIN en la responsable por representación, conforme dispone el art. 29 del Cód. Trib. Boliviano y ante el inicio de la ejecución tributaria solicitada mediante los Informes CITES: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/332/2013 y SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/333/2013, sus intereses se veían afectados de acuerdo lo establecido en el art. 202 de la L. N° 3092, por lo que le habilitó para promover el recurso de alzada conforme el art. 204 del Cód. Trib. Boliviano; además que, los Autos de Multa ya mencionados fueron notificados de manera personal a Norah Patricia Olmos Adad en calidad de representante legal de FONAMA, aspecto que evidencia

también, la existencia de legitimación activa para la interposición de su recurso de alzada planteado, por consiguiente, no resulta evidente la falta de legitimación activa reclamada por la Administración Tributaria en la presentación del recurso de alzada, siendo correctamente admitido y resuelto dicho recurso por la ARIT.

Por último, en cuanto al reclamo que debió considerarse los arts. 28-b) de la Ley SAFCO y 65 del Cód. Trib. Boliviano, respecto a que se presume la legalidad y buena fe de las actuaciones del SIN; cabe señalar que, de una revisión del recurso jerárquico interpuesto por la Administración Tributaria, se advierte que al no haber sido presentado o discutido tal reclamo en sede administrativa, no puede ser objeto de valoración en la presente demanda contencioso administrativa, ya que por mandato expreso del art. 780 del CPC-1975, se tramita como proceso ordinario de puro derecho en razón a que no se evidencia de manera objetiva, que haya existido algún óbice para su reclamo y consideración oportuna en sede administrativa, que amerite en esta instancia, valorar circunstancias no discutidas por la AGIT; de donde resulta que la Sentencia que se pronuncia, se refiere exclusivamente a declarar la legalidad y legitimidad del acto administrativo impugnado, o en su caso, su revocatoria por haberse conculcado las normas que rigen a la administración, por consiguiente, no amerita mayor análisis al respecto en cuanto a este punto.

De lo manifestado, se evidencia que tanto la ARIT como la AGIT, aplicaron correctamente la normativa tributaria referida al IUE y a la L. N° 2627 de 30 de diciembre de 2003 que señala que se disolvió la entidad pública FONAMA, por consiguiente no se vulneró procedimiento legal y, menos aún, errónea o incompleta apreciación de la normativa legal tributaria como alegó erradamente la parte demandante, por lo que, correctamente la AGIT dejó sin efecto los Autos de Multa Nos. 2034264421 y 2024475681, emitidos por la supuesta falta de presentación de la Declaración Jurada del IUE por los periodos fiscales diciembre 2007 y diciembre 2008, en su Resolución de Recurso Jerárquico que ahora es impugnada por la Gerencia Distrital La Paz del SIN.

#### V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se concluye lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0906/2013 de 1 de julio, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias aplicables al presente, referido a las obligaciones del sujeto pasivo, como también realizó una adecuada aplicación de la L. N° 2627 de 30 de diciembre de 2003 y a los alcances de la citada Ley sobre la entidad pública FONAMA porque en el caso de autos no correspondía que la mencionada entidad realice sus declaraciones juradas por el IUE por los periodos fiscales de diciembre 2007 y diciembre 2008 conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existió razón legal alguna que motiven dejar sin efecto la resolución jerárquica.

Por lo argumentado, se establece que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0906/2013, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. de 15 a 19 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0906/2013 de 1 de julio dictada por la AGIT que dejó sin efecto los Autos de Multas Nos. 2034264421 y 2024475681 emitidos por el SIN.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca., Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



51

**Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
La Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 20, en la que la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Rita Maldonado Hinojosa. Impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ RJ 0902/2013 de 1 de julio de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 26 a 29, réplica de fs. 50 a 52, decreto de fs. 71, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que en uso de las atribuciones que le confiere la L. N° 2492, en 23 de septiembre de 2009, procedió a notificar mediante cédula a la Unidad Operativa Boliviana del Sistema Hídrico del Lago Titicaca - Rio Desaguadero – Lago Poopo – Salar de Coipasa (UOB-ALT) con los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales Nos 1179200828, 1179200831, 1179200832, 1179200833, 1179200834, 1179200835, 1179200836 y 1179200837, fechados todo en 11 de agosto de 2011, en virtud a que según información emitida por las Administradoras de Fondos de Pensiones, aquel contribuyente contaba en su planilla de haberes correspondiente a los periodos fiscales febrero, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre 2008, con dependientes cuyos ingresos, sueldos y salarios brutos eran mayores a Bs 7.000.- existiendo por tanto la obligación de presentar la información electrónica utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y remitirla mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) ya sea al sitio web o las oficinas de la Gerencia Distrital GRACO en medio magnético.

Que al haber sido insuficientes los descargos presentados por el contribuyente, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias Nos 373/2012 de 09 de octubre de 2012, 374/2012, 375/2012, 376/2012, 377/2012, 378/2012, 379/2012 y 380/2012, emitidas el 15 de octubre de 2012 por incumplimiento al deber formal de presentar la información electrónica proporcionada por los dependientes del contribuyente Unidad Operativa Boliviana del Sistema Hídrico del Lago Titicaca - Rio Desaguadero – Lago Poopo – Salar de Coipasa.

El 04 de marzo de 2013, la Autoridad General de Impugnación Tributaria La Paz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 0168/2013, revocando totalmente las resoluciones sancionatorias, dejando sin efecto la sanción de 3.000 UFVs por incumplimiento al deber formal, resolución que fue anulada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0902/2013 de 29 de abril, reponiendo actuados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la emisión de los autos iniciales de sumario contravencional.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1. Refirió que la decisión de la AGIT lesiona los derechos de la Administración Tributaria, habiendo considerado de manera errada los datos del proceso sancionador, Así por ejemplo no considero que en virtud al art. 7 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, las Administradoras de Fondo de Pensiones BBVA Previsión S.A. y Futuro de Bolivia S.A., fueron designadas agentes de información con la obligación de presentar trimestralmente al SIN sobre las personas que cotizan al seguro social obligatorio de largo plazo, habiendo informado que el contribuyente Unidad Operativa Boliviana del Sistema Hídrico del Lago Titicaca – Rio Desaguadero – Lago Poopo – Salar de Coipasa, posee en su planilla de haberes, ingresos, sueldos, o salarios brutos mayores a Bs. 7.000 en los periodos fiscales febrero, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre, 2008, por lo que la Administración Tributaria, en uso de la facultad prevista en los arts. 21 de la L. N° 2492 y ante el incumplimiento de la obligación del contribuyente de informar sobre ese hecho, procedió a la emisión de las resoluciones sancionatorias correspondientes, respetando los parámetros del derecho a la seguridad jurídica y aplicando objetivamente las normas jurídicas tributarias.

2. Agregó que la autoridad demandada interpretando indebidamente las normas aplicables al caso, restó valor a las pruebas presentadas por la Administración Tributaria, en relación a la información presentada por las administradoras de fondos de pensiones, procediendo a anular obrados basada en documentación sin ningún valor legal debido a ser simples fotocopias presentada por el contribuyente, sin evaluar los documentos públicos de las AFPs que hacen plena prueba y por la que se detectó que el contribuyente incumplió con su deber formal de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes utilizando el Software RC –IVA Da Vinci Agentes de Retención

También hizo mención a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al señalar en la resolución del recurso jerárquico que la Administración Tributaria con carácter previo a la emisión de los autos iniciales de sumarios contravencionales, debió efectuar verificaciones

adicionales que respalden la información proporcionados por las AFPs, dejó el lado el valor del que goza dicha información cuando ella tiene plena validez por ser un documento público, otorgando mayor valor a la aseveración del contribuyente sobre la aparente confusión entre la Autoridad Binacional Autónoma Lago Titicaca (ALT) y la Unidad Operativa Boliviana del Sistema Hídrico del Lago Titicaca – Río Desaguadero – Lago Poopo – Salar de Coipasa, cuando se tuvo demostrado que según la información del Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria SIRAT II, los datos con que se encuentra registrado el Número de Identificación Tributaria 51154026 en la parte de la Razón Social corresponde a la Unidad Operativa Boliviana de la Autoridad Binacional Autónoma del Lago Titicaca contra quién se emitieron los Autos Iniciales de Sumario Contravencional y no así contra la Unidad Operativa Boliviana del Sistema Hídrico del Lago Titicaca - Río Desaguadero – lago Poopó – Salar de Coipasa, denominación con la que se presentó el contribuyente ante la instancia de alzada, confundiendo tanto a la Autoridad Regional y General de Impugnación Tributaria, debiendo resaltar el hecho de que la Autoridad Binacional Autónoma del Lago Titicaca no se encuentra registrada en el padrón de contribuyentes con otro número de identificación tributaria, lo que demuestra que se trata de una sola institución, habida cuenta que la Autoridad Binacional actúa a través del sistema Hídrico del Lago Titicaca.

3. Señaló que debe tenerse en cuenta que conforme previsión de los arts. 28-b) de la L. N° 1178, 65 de la L. N° 2492, se presume la legalidad y la buena fe de las actuaciones de la Administración Tributaria, citando al efecto la S.C. N° 0258/2007- R de 10 de abril, que con referencia al Principio de buena fe estableció que es la confianza expresada a los actos y decisiones del Estado y el servidor público, así como a las actuaciones del particular en las relaciones con las autoridades públicas.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0902/2013 de 1 de julio de 2014 y en consecuencia se mantengan firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias Nos 373/2012 de 9 de octubre de 2012, 374/2012, 375/2012, 376/2012, 377/2012, 378/2012, 379/2012 y 380/2012, emitidas el 15 de octubre de 2012.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 6 de febrero de 2014, que cursa de fs. 26 a 29, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que el sujeto pasivo presentó recurso de alzada contra las resoluciones sancionatorias emitidas por la Administración Tributaria adjuntando la planilla de sueldos y salarios, advirtiéndose que la información proporcionada por las Administradoras de Fondos de Pensiones presentada como prueba documental por la Administración Tributaria, si bien cuentan con los nombres de los asegurados a los que hace referencia los informes emitidos previamente a las resoluciones sancionatorias, se observa que en la columna del NIT se registra "Sub 2525, con la Razón Social Autoridad Binacional Lago Titicaca". Por otra parte, continua el demandado-, de la Nota PREV –GR LOTE 11769 – DC94526/02/13 de la AFP BBVA se observó que los asegurados Marco Antonio Zeballos Serna y Siemen Nestor Loayza Lanza no tienen relación con el NIT 151154026, pero si con el SUP 2525 con salarios superiores a los 7.000, más no existe evidencia de que se hubiese solicitado información a la AFP Futuro de Bolivia, habiéndose pronunciado la resolución del recurso de alzada en base a aquella información parcial, resolviendo revocar las Resoluciones Sancionatorias con el argumento que la Unidad Operativa Boliviana del Sistema Hídrico del Lago Titicaca – Río Desaguadero – Lago Poopo – Salar de Coipasa (UOB-ALT) no tuvo dependientes con salarios iguales o mayores a Bs 7.000.- determinándose en consecuencia la inexistencia del deber formal.

Apuntó que la AGIT en busca de la verdad material, solicitó información adicional a la AFP Futuro de Bolivia respecto a los asegurados nombrados y su relación de dependencia con el contribuyente, empero no se logró la información solicitada porque dicha entidad aseguradora arguyó que esa información resultaba confidencial. Ese hecho, mas la afirmación de la Administración Tributaria en sentido que el contribuyente UOB-ALT contaba con dependientes con salarios mayores a Bs. 7.000.- pero que no obstante de ello, se consignaba en la casilla correspondiente a la Razón Social a un contribuyente distinto al indicado, determinaron a que la AGIT considere la necesidad de que la Administración Tributaria en uso de sus atribuciones establecidas en los arts. 66-1) y 100 de la L. N° 2492, con carácter previo a la emisión de los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales, realice verificaciones adicionales que respalden la información proporcionada por la AFP, por lo que se decidió anular los actos administrativos anteriores.

Finalmente en cuanto a la presunción de legalidad y buena fe de los de las actuaciones de la Administración Tributaria, señaló que tal presunción no significa que no pueda indagar sobre la información presentada por los agentes de información como las AFPs, ya que la obligación formal de cumplir con deber, surge con la presencia de la condición establecida en la norma, en el presente caso, presentar la información mediante el Software RC-IVA Da Vinci y no puede surgir a raíz de una información presentada por un Agente de Información.

### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

1. Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que el hecho que dio lugar a la sanción determinada por la Administración Tributaria y a los recursos de impugnación consiste en el supuesto incumplimiento al deber formal de información como agente de retención del contribuyente Unidad Operativa Boliviana del Sistema Hídrico del Lago Titicaca – Río Desaguadero – Lago Poopo – Salar de Coipasa UOB-ALT, por existir en sus planillas dependientes con un salario igual o mayor a Bs 7.000.

2. La Administración Tributaria en 23 de septiembre de 2011 notificó al contribuyente Unidad Operativa Boliviana del Sistema Hídrico del Lago Titicaca – Río Desaguadero – Lago Poopo – Salar de Coipasa UOB-ALT, con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos



1179200828, 1179200831, 1179200832, 1179200833, 1179200834, 1179200835, 1179200836 y 1179200837, fechados todo en 11 de agosto de 2011, al haber evidenciado que dicho contribuyente no cumplió con la obligación de la información del Software RC-IVA Da Vinci agentes de retención, correspondiente a los periodos fiscales correspondiente a los periodos fiscales febrero, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre 2008, información que de acuerdo a la terminación del último dígito del NIT, debió ser presentada en marzo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, hecho que constituye incumplimiento del deber formal previsto en el art. 162 de la L. N° 2492 en relación con el art. 40 del D.S. N° 27310 (anexos 2 a 9).

3. Posteriormente, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias Nos 373/2012 de 09 de octubre de 2012 (fs. 5 a 8 anexo 1), 374/2012, 375/2012, 376/2012, 377/2012, 378/2012, 379/2012 y 380/2012, todas del 15 de octubre de 2012 (fs. 13 a 36 anexo 1), estableciendo en cada una de las resoluciones la sanción de 3.000 UFVs por incumplimiento al deber formal de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes utilizando el Software RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención.

4. El contribuyente, contra las Resoluciones Sancionatorias descritas en el punto que precede, formuló Recurso de Alzada en los términos del memorial que discurre a fs. 37 a 40 del anexo 1, a cuya consecuencia y una vez vencido el término de prueba abierto por auto de 02 de enero de 2013 (fs. 53 anexo 1), la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, el 04 de marzo de 2013, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0168/2013 revocando totalmente las Resoluciones Sancionatorias impugnadas, porque consideró, que los asegurados Marco Antonio Zeballos Serna y Siemen Néstor Loayza Lanza, no tienen relación con el NIT 151154026, registro que corresponde al contribuyente sancionado.

5. La Administración Tributaria interpuso el recurso jerárquico de fs. 108 a 111 del anexo 1, que fue conocido y resuelto por la AGIT, que pronunció la resolución impugnada en el proceso, determinando anular la resolución del recurso de alzada y en consecuencia anular actuados con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la emisión de los autos iniciales de sumario contravencional porque la Autoridad Regional de Administración Tributaria La Paz no obtuvo la información solicitada a la AFP Futuro de Bolivia S.A., que desvirtuó totalmente la contravención objeto de las Resoluciones Sancionatorias impugnadas, considerando además necesario sanear el procedimiento, debiendo la Administración Tributaria con carácter previo a la emisión de los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, efectuar verificaciones adicionales para respaldar la información en base a la cual determinó la contravención y la sanción (fs. 147 a 156 vta. del anexo 1, reiterada a fs. 3 - 13 vta. del expediente).

6. Dicho acto administrativo tributario dio origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos.

7. En el curso de su trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.. Presentadas la réplica de fs. 50 a 52, a fs. 66 cursa la diligencia de notificación al tercero interesado Unidad Operativa Boliviana del Sistema Hídrico del Lago Titicaca – Río Desaguadero – Lago Poopo – Salar de Coipasa (UOB-ALT), sin que se haya apersonado al proceso, como tampoco consta que la autoridad demandada haya presentado la dúplica, por lo que a fs. 71 se decretó autos para sentencia.

IV.- De la problemática planteada.

Con carácter previo a identificar la controversia traída ante este Tribunal, corresponde tener presente que el procedimiento Contencioso Administrativo constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos logrando el restablecimiento de los derechos que hubiesen sido lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos llevados a cabo en sede administrativa. El art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que “El Proceso Contencioso Administrativo procederá en los actos en que hubiese oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiera afectado”.

Establecida como se encuentra la naturaleza jurídica del procedimiento contencioso administrativo, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para el conocimiento y resolución de la presente controversia por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias del reclamo conceder si corresponde o, negar en su caso la tutela solicitada por la demandante, en consideración a que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas las instancias con el pronunciamiento de la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia, analizar si fueron debida y correctamente aplicadas las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la demandante y efectuar el control de judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En este contexto y analizados los antecedentes acaecidos en sede administrativa, se identifican los siguientes puntos sobre los que recaerá la decisión del Tribunal Supremo de Justicia que constituyen el objeto de la litis:

1.- Si la Unidad Operativa Boliviana del Sistema Hídrico del Lago Titicaca – Río Desaguadero – Lago Poopo – Salar de Coipasa (UOB-ALT), en los periodos fiscales febrero, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2008, tenía dependientes con ingresos sueldos o salarios brutos mayores a Bs 7.000.- encontrándose por ello obligado a la presentación de la información electrónica utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y remitirla mensualmente al SIN.

2.- Si la información remitida por las Aseguradoras de Fondos de Pensiones AFP BBVA Previsión S.A. y Futuro de Bolivia, resultaba suficiente para confirmar que el contribuyente incumplió el deber formal de información.

3.- Si la Resolución de la AGIT transgredió los Principios de Legalidad y de Buena Fe.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

### V.1. En relación al primer punto de controversia.

En autos, la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió primero los Autos Iniciales de Sumarios Contravencional y posterior Resoluciones Sancionatorias, al considerar que la Unidad Operativa Boliviana del Sistema Hídrico del Lago Titicaca – Río Desaguadero – Lago Poopo – Salar de Coipasa (UOB-ALT), incumplió con el Deber Formal de Información sobre sus dependientes que en los periodos fiscales febrero, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2008, poseían un ingreso como sueldo o salario mayor a Bs 7.000.- En este sentido es necesario recalcar que los deberes formales constituyen obligaciones que deben cumplir los contribuyentes, responsables y terceros; de acuerdo a las disposiciones establecidas en las Leyes Especiales y Reglamentos. En este contexto, el art. 162 de la L. N° 2492, señala: “El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento a la Vivienda a cinco mil Unidades de Fomento a la Vivienda. La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria”.

Dentro del contexto precedente, el SIN en su condición de sujeto activo de la relación tributaria, emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05, estableciendo en su art. 4 que los empleadores o agentes de retención deberán consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) agentes de retención y remitirla mensualmente al SIN. Esta disposición reglamentaria, presupone que para su cumplimiento, debe existir necesariamente la información proporcionada por los dependientes de la entidad cuyo ingreso mensual sea igual o mayor a Bs 7.000.- En la especie, el sujeto pasivo de la relación tributaria alega que en los periodos fiscales indicados, no existía dependiente con esa remuneración por lo que. Al no existir dependientes con ese nivel salarial, no coexistía la obligación de informar mediante el Software RC-IVA (Da Vinci).

En efecto, el sujeto pasivo contra quién se pronunciaron los autos iniciales de sumario contravencional y posteriores resoluciones sancionatorias, al momento de presentar los descargos tanto a los AISC cuanto a las resoluciones sancionatorias, demostró que en los periodos fiscalizados por el SIN no poseía en su planilla de sueldos y salarios dependientes con sueldos iguales o mayores a Bs. 7.000.-), percibiendo dichos dependientes un salario mensual que oscila entre Bs 1.800.- a 1.450.- (nota de 10 de octubre de 2011, Cite UOB/SG/191/2011 fs. 10 - 11 de los anexos 1 a 9, resultando entonces que al no existir información que debía ser consolidada por el empleador y remitida posteriormente al SIN, no puede acusarse la existencia de un deber formal que cumplir.

V.2. Sobre el segundo punto objeto de la Litis, es decir, si la información remitida por las Aseguradoras de Fondos de Pensiones AFP BBVA Previsión S.A. y Futuro de Bolivia, resultaba suficiente para confirmar que el contribuyente incumplió el deber formal de información.

No obstante el análisis realizado en el punto precedente y los descargos presentados por el contribuyente, la Administración Tributaria, emitió las resoluciones sancionatorias que fueron detalladas en el acápite correspondiente a antecedentes, dejando subsistente la calificación de la conducta del contribuyente como “Incumplimiento a deber formal”, estableciendo como sanción la multa de 3.000 UFVs, bajo el argumento que en las planillas de pago presentada por el contribuyente no figuraban sus dependientes que según la información proporcionada por las AFPs en su calidad de Agentes de Información, si poseían ingresos mayores a Bs 7.000.

Sobre este punto es necesario realizar la siguiente digresión: a) La Administración Tributaria instruye Sumario Contravencional contra el contribuyente “Unidad Operativa Boliviana del Sistema Hídrico del Lago Titicaca – Río Desaguadero – Lago Poopo – Salar de Coipasa” (UOB-ALT), con Número de Identificación Tributaria NIT 151154026 (fs. 5 anexos 1 a 9), para posteriormente pronunciar contra el mismo contribuyente las Resoluciones Sancionatorias Nos 373 a 380, todas del 15 de octubre de 2012 (fs. 20-24 de los anexos 1 a 9). b) La información que sirvió de asidero para la actuación del SIN fue la proporcionada por la base de datos de la AFP Previsión BBVA y Futuro de Bolivia, documentos que cursan a fs. 76 y 77 del anexo 1, en los que se consigna en la casilla correspondiente como nombre o razón social del contribuyente “Autoridad Nacional Lago Titicaca” y en la casilla correspondiente al NIT “Sup 2525”, datos que no coinciden con el NIT y el nombre del contribuyente contra quién se pronunciaron los AISC y Resoluciones Sancionatorias. Por otra parte, según información de la propia AFP BBVA Previsión, los dependientes –que según el SIN- percibían un ingreso mayor a Bs. 7.000.- no poseían ninguna relación con el NIT perteneciente al contribuyente Unidad Operativa Boliviana del Sistema Hídrico del Lago Titicaca – Río Desaguadero – Lago Poopo – Salar de Coipasa, más si con el NIT Sup 2525 perteneciente a la Autoridad Nacional Lago Titicaca, contribuyentes diferentes uno del otro, cuya supuesta identidad no pudo ser demostrada en sede administrativa por el ahora demandante (fs. 85-85 anexo 1). c) Ante la falta de identidad entre los contribuyentes señalados en el inciso anterior en la Razón Social y el NIT, la autoridad demandada solicitó a la AFP Futuro de Bolivia información adicional (fs. 132 – 135 anexo 1), solicitud que no fue respondida con el fundamento de que las AFPs se encuentran reguladas por la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, instancia a la que se debía acudir de requerirse mayor información (fs. 134 y 137 anexo 1). d) La falta de información que despeje cualquier duda en relación a los dependientes con sueldos iguales o mayores a Bs 7.000.- y sobre la entidad de la que dependían (sea el contribuyente con NIT 151154026 o “Sup 2525”), motivó a la AGIT a determinar en la resolución del recurso jerárquico se anule la Resolución que resolvió el recurso de alzada, reponiendo obrados hasta el pronunciamiento de nuevos AISC, a efectos de que la Administración Tributaria en uso de las facultades establecidas en los arts. 66-1) y 100-1 de la L. N° 2492, realice mayores averiguaciones sobre la información remitida por los Agentes de Información (AFP).

### V.3.- En relación al tercer punto, objeto de la Litis, si la AGIT transgredió los principios de legalidad y de buena fe.

Entendiendo que el “Principio de Legalidad” es un principio fundamental del Derecho Público conforme al cual todo ejercicio de potestades debe sustentarse en normas jurídicas que determinen un conjunto de materias que caen bajo su jurisdicción, y el “Principio de buena fe” es un principio general del Derecho, consistente en el estado mental de honradez, de convicción en cuanto a la verdad o exactitud de un asunto, hecho u opinión, título de propiedad, o la rectitud de una conducta. Exige una conducta recta u honesta en relación con las partes interesadas en un acto, contrato o proceso. Además de poner al bien público sobre el privado dando a entender que se beneficiara las causas públicas sobre la de los gobernadores o sectores privados; siendo este principio definido por, Eduardo Couture como la “calidad jurídica de la

conducta legalmente exigida de actuar en el proceso con probidad, con el sincero convencimiento de hallarse asistido de razón", con el fundamento del punto precedente, este Tribunal Supremo de Justicia no encuentra mérito para determinar que la autoridad demandada haya transgredido estos principios, máxime si con la resolución impugnada en la presente causa, lo que se busca es impedir las actuaciones abusivas tanto de la Administración Tributaria cuanto del sujeto administrado, pretendiendo únicamente la búsqueda de la verdad material, sobre la verdad formal.

Por el fundamento de la presente resolución, se concluye que la entidad demandante no posee razón en su pretensión, debiendo por ello declararse improbadamente su acción.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0902/2013 emitida el 1 de julio de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



52

**Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner c/  
La Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner representada por Rosangela Saucedo Torrano contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 33, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0939/2013 de 1 de julio del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; replica de fs. 72 a 73; duplica de fs. 104; contestación del tercero interesado de fs. 79 a 81; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner representada por Rosangela Saucedo Torrano dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 29 a 33), con los siguientes fundamentos:

a) Es importante recordar que la Administración de Aduana Zona Franca Winner mediante R.D. N° AN-WINZZ-RDS-148/2012 de 12 de noviembre de 2012, instruye la ejecución de la deuda tributaria por el tributo impago de la DUI 2007/735/C-17814 correspondiente a un importe de 10.404 UFV's y al mismo tiempo impone la sanción de la multa de 100 % de la deuda tributaria por la omisión de pago contra la Agencia Despachante de Aduana Villarreal S.R.L. y al importador LUBRIMOR S.R.L. al generar y validar la DUI la DUI 2007/735/C-17814 en 16 de septiembre de 2007 y no pagar el tributo determinado, en ese sentido la determinación de la Administración Aduanera al momento de emitir la Resolución Determinativa dispuso dos aspectos la ejecución de la deuda tributaria y la fijación de una multa.

b) La Autoridad de Impugnación Tributaria, tanto la regional como la general, al momento de emitir sus resoluciones de recurso de alzada y jerárquico respectivamente, debió pronunciarse por cuerda separada sobre los puntos señalados, al determinar la prescripción de la potestad aduanera diferenciando por un lado la facultad de ejecutar la deuda tributaria y por otro la facultad de establecer e imponer las sanciones administrativas, aspectos que difieren completamente y no admiten analogía.

c) Es necesario precisar que la Agencia Despachante de Aduana Villarreal S.R.L., al validar la DUI 2007/735/C-17814 en 26 de septiembre de 2007, produce la aceptación por la Administración Aduanera, por tanto perfecciona el hecho generador de la obligación tributaria y por consecuencia determina la deuda tributaria, siendo exigible su pago al momento de la aceptación de la declaración por Administración de la Aduana al constituir título de ejecución tributaria al tenor de los arts. 108, 6,8 y 13 de la L.G.A., y arts. 6,10 y 113 del D.S. N° 25780.

d) La Autoridad de Impugnación Tributaria en ambas instancias procedió a señalar que la facultad de la Aduana Nacional para la ejecución de la deuda tributaria ya se había prescrito, sin apreciar correctamente el art. 59-IV del Cód. Trib., que señala: "...La Facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible".

#### 1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0939/2013 de 1 de julio del 2013 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### II. Contestación de la demanda.

##### 2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 7 de noviembre de 2013 (fs. 38) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 62 a 64), con los siguientes argumentos:

a) Respecto a la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria Aduanera cabe precisar que el 26 de septiembre de 2007, la Agencia Despachante de Aduana Villarreal S.R.L., registro y validó la DUI C-17814, para la nacionalización de aceites de transmisión hidráulicas y otros, asimismo, el 5 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó personalmente a Oscar Villarreal, representante legal de la citada Agencia Despachante de Aduana, con la R.D. N° AN-WINZZ-RDS-148/2012 de 12 de noviembre de 2012, que declaró firme la deuda tributaria de 10.404 UFV's contra Lubrimor S.R.L. y la referida Agencia Despachante de Aduana por misión de pagos de tributos aduaneros de importación e intereses del valor tributo omitido e instruyo la ejecución tributaria.

b) Asimismo, el cómputo de la prescripción debe realizarse tomando en cuenta el nacimiento y perfeccionamiento del hecho generador, que se dio en el momento de la aceptación de la citada DUI, el 26 de septiembre de 2007 consecuentemente conforme con lo que prevé, el art. 60-I de la L. N° 2492, el cómputo de 4 años para determinar la deuda tributaria comenzó el 01 de enero de 2008 y finalizó el 31 de diciembre de 2011, por lo tanto de conformidad con lo dispuesto en los arts. 6 y 8 de la L. N° 1990 y 6 del D.S. N° 25870, se establece que la acción para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos determinar la deuda tributaria, ya está prescrita y que la notificación con la resolución determinativa, fue el 5 de diciembre, es decir cuando la facultad de la Administración Tributaria, ya estaba prescrita.

c) Dentro del anterior contexto, la mencionada Resolución Jerárquica ha establecido la prescripción de las facultades de la Administración Aduanera para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones y en ningún momento se refirió a la prescripción de la facultad de ejecutar la deuda tributaria determina, en consecuencia carece de sustento el argumento de la administración aduanera referido a que la instancia jerárquica no hubiera diferenciado por un lado la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada y por otro lado, la facultad de establecer e imponer las sanciones administrativas, así como el argumento relacionado a que se hubiera declarado la prescripción de la facultad de ejecutar la deuda tributaria.

##### 2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0939/2013 de 1 de julio del 2013.

#### III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado responde a la demanda contenciosa administrativa y propugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0939/2013 de 01 de julio del 2013, con los siguientes argumentos:

a) Conforme establecen los arts. 95 y ss., del Cód. Trib., se tiene que la administración para determinar la existencia de una deuda tributaria, debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, a cuyo efecto debe iniciar y concluir el proceso determinativo correspondiente, es decir se tendía que emitir una orden de fiscalización o verificación y posteriormente una vista de cargo y finalmente una resolución determinativa o sancionatoria, la misma que es sujeta a impugnación y únicamente y exclusivamente adquiere la calidad de título ejecutivo cuando esta se encuentre ejecutoriada.

b) En el caso presente, la Administración Aduanera, emitió la R.D. N° AN-WINZZ-RDS-148/2012 de 12 de noviembre de 2012 por la cual se determina una obligación y una supuesta deuda tributaria, relacionada a la DUI C-1006/735/C-17814 de fecha 26 de septiembre de 2007, ahora bien, de conformidad a lo establecido en el art. 60 del Cód. Trib., el término de la prescripción se computa desde el día 01 de enero del año calendario siguiente en que se produjo el vencimiento del periodo de pago, en consecuencia se tiene que el cómputo del término de la prescripción se inició el 01 de enero de 2008, habiendo vencido el 31 de diciembre de 2011, en consecuencia a partir del día 01 de enero de 2012, cualquier acción de la administración para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer la facultad de ejecución tributaria se encontraba total y absolutamente prescrita de conformidad a lo establecido por el art. 59 del Cód. Trib., sin que medie o existido causales de suspensión o interrupción de la prescripción conforme a los arts. 61 y 62 del Cód. Trib.

c) En la demanda de la Administración Aduanera se invoca la aplicación de la L. N° 291 de 2012, alegando una supuesta e inexistente imprescriptibilidad de la acción de la administración, al respecto cabe dejar claramente establecido que los derechos y garantías que conforman

el estatuto constitucional del contribuyente, frente al fisco constituyen los principios jurídicos de la tributación, dentro de los cuales se puede enunciar los siguientes: 1) Principio de Legalidad, que en esencia referido a las acciones de la Administración, es el sometimiento pleno a la ley, en el ejercicio de la potestad tributaria, conocido también como principio de legalidad administrativa o de preeminencia de la ley, esto está establecido en la legislación boliviana en los en el art. 108, 164 y 235-1 de la C.P.E.; 2) Principio de Seguridad Jurídica, se funda en el concepto de certeza que implica en materia tributaria la necesidad de que el impuesto que cada persona debe pagar sea cierto y no arbitrario, especificando el tiempo para su determinación, cobro, la forma de liquidación y cantidad adeudada, entre otros elementos deben claros, precisos y anteriores al nacimiento de las obligaciones y derechos, a efectos de que el contribuyente tenga pleno conocimiento de estos, para poder ejercerlos en el marco del Estado de Derecho. En la Constitución Política del Estado se consagra este principio en el art. 14-III y IV y 115-I.; 3) Principio de irretroactividad, este principio impide la aplicación de una ley nueva, a todos aquellos actos, derechos u obligaciones ocurridos, realizados o nacidos durante la vigencia de otra ley anterior o a hechos producidos con anterioridad al momento de su publicación. Esto significa que el estado no puede aplicar válidamente hacia el pasado, normas jurídicas posteriores para resolver situaciones acontecidas con anterioridad al dictado de dichas normas y este principio se encuentra en el art. 123 de la C.P.E.

#### IV. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

a) El 26 de septiembre de 2007, la Agencia Despachante de Aduana Villarreal S.R.L. por cuenta del importador Lubrimor S.R.L. registró y validó la DUI N° 2007/735/C-17814 para la nacionalización de aceites de transmisiones hidráulicas, aceites lubricantes y anticongelantes, por un valor FOB de \$us. 30. 330.69.

b) En 12 de noviembre del 2012 se emitió la R.D. N° AN-WINZZ-RDS-N° 148/2012 que resolvió declarar firme la deuda tributaria correspondiente a la DUI N° 2007/735/C-17814 por misión de pago de los tributos aduaneros de importación e intereses más la sanción del 100% del valor del tributo, que fue notificada el 5 de diciembre de 2012.

c) A la anterior resolución determinativa, se interpuso recurso de alzada que fue resuelto por la Resolución del Recurso de Alzada ARIT- SCZ/RA 0227/2013 de 19 de abril de 2013 que resolvió anular obrados hasta el vicio, esto es hasta la Determinativa AN-WINZZ-RDS-N° 148/2012 de 12 de noviembre de 2012, debiendo la Administración Aduanera realizar los procedimientos previstos en los arts. 108 y 168 de la L. N° 2492; 10 del D.S. N° 25870; y 46 del D.S. N° 27310.

d) Interpuestos los recursos jerárquicos del sujeto pasivo (Agencia Despachante de Aduana Villarreal S.R.L.) y la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner de la Aduana Nacional se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0939/2013 de 01 de julio del 2013 que dispuso revocar totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT- SCZ/RA 0227/2013 de 19 de abril de 2013 y declarar la prescripción de la deuda tributaria emergente de la DUI N° 2007/735/C-17814.

#### V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

##### 5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsua de los datos del proceso, se desprende que el objeto único de controversia es:

“Si prescribió o no la deuda tributaria aduanera emergente del registro y validación de la DUI 2007/735/C-17814 de 26 de septiembre de 2007, si debió la Autoridad General de Impugnación Tributaria diferenciar entre la prescripción de la potestad aduanera y la facultad de ejecutar la deuda tributaria y si la facultad de la administración aduanera para ejecutar la deuda tributaria es imprescriptible”.

##### 5.2. Análisis y resolución.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas 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. A fin de resolver el objeto de controversia, conviene diseccionar el objeto de controversia por partes, así se tiene que sobre el primer elemento del objeto de controversia referido a “Si prescribió o no la deuda tributaria aduanera emergente del registro y validación de la DUI 2007/735/C-17814 de 26 de septiembre de 2007”, se debe considerar que:

a) La prescripción como modo de extinción de la obligación tributaria – aduanera, prevista en el art. 59 del Cód. Trib., fue modificada en el transcurso del tiempo en cuanto a su plazo, sin embargo al momento de producirse el hecho generador (26 de septiembre de 2007 cuando se registró y validó la DUI N° 2007/735/C-17814), estaba vigente la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003 y que entro en vigencia el 04 de noviembre de 2003, que determinaba un plazo de prescripción de 4 años, y como la DUI N° 2007/735/C-17814, fue registrada el 26 de septiembre de 2007, fue perfeccionado el hecho generador en esta fecha, al tenor del art. 6 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (D.S. N° 25870) que dispone: “La obligación tributaria aduanera se origina al producirse los hechos generadores de tributos a que se refiere el art. 8 de la Ley, perfeccionándose éstos con la aceptación de la declaración de mercancías por la administración aduanera. Se entiende aceptada la declaración de mercancías en el momento de materializarse la numeración de la misma, por medio manual o informático. Los tributos aduaneros que se deben liquidar o pagar por la importación, serán los vigentes a la fecha de dicha numeración”. De tal forma, que aplicados el art. 59-I y 60-I del Cód. Trib., sin las modificaciones de 2012, se tiene el término de la prescripción comenzó a computarse desde el 1 de enero del año calendario siguiente es decir el 01 de enero de 2008 y operaba la prescripción de 4 años, el 31 de diciembre de 2011. Ahora bien, en el caso de autos, la R.D. N° AN-WINZZ-RDS-N° 148/2012 de 12 de noviembre de 2012 fue notificada personalmente a Oscar Villarreal en 05 de diciembre de 2012, de modo tal que fue notificada cuando ya había operado la prescripción.

b) Sobre el segundo elemento del objeto de controversia referido a: “Si debió la Autoridad General de Impugnación Tributaria diferenciar entre la prescripción de la potestad aduanera y la facultad de ejecutar la deuda tributaria”, se debe examinar que el presente caso no

era necesario diferenciar entre la prescripción de la potestad aduanera y la facultad de ejecutar la deuda tributaria, puesto que, en el presente caso se impugnó la resolución determinativa mediante los recursos de ley (alzada y jerárquico) y que al tenor del art. 199 del Cód. Trib. los actos administrativos impugnados mediante los Recursos de Alzada y Jerárquico, en tanto no adquieran la condición de firmes no constituyen título de ejecución tributaria. Por consiguiente al no constituirse la R.D. N° AN-WINZZ-RDS-N° 148/2012 de 12 de noviembre de 2012, en título de ejecución tributaria por la interposición de los recursos de ley, no era necesario diferencia entre prescripción de la potestad aduanera y la facultad de ejecutar la deuda tributaria, habiendo la Autoridad General de Impugnación Tributaria actuado de forma correcta en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0939/2013 de 1 de julio del 2013.

c) Sobre el tercer elemento del objeto de controversia relacionado a: "Si la facultad de la administración aduanera para ejecutar la deuda tributaria es imprescriptible", se debe indicar que la imprescriptibilidad de la ejecución tributaria fue dispuesta por mandato de la disposición adicional quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2011, de forma tal que al producirse el hecho generador, el 26 de septiembre de 2007, cuando se registró y valido la DUI N° 2007/735/C-17814 no está vigente esta ley y que por la disposición constitucional prescrita en el art. 33 de la Constitución de 1967 vigente al momento de producirse el hecho generador (art. 123 de la C.P.E., actual), la ley solo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social cuando beneficie al trabajador y en materia penal cuando beneficie al delincuente, por consiguiente no se puede aplicar retroactivamente una ley posterior a un hecho producido anteriormente en este caso a la imprescriptibilidad de la ejecución tributaria.

d) Acotando a lo ya razonado, el art. 150 del Cód. Trib., señala claramente que las normas tributarias no tienen efecto retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves y que al no encontrarse dentro de las anteriores casuales, la imprescriptibilidad de la ejecución tributaria, no se puede aplicar está a hechos ocurridos antes de su vigencia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, DECLARA IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 29 a 33, interpuesta por la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner representada por Rosangela Saucedo Torrano contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0939/2013 de 1 de julio del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



53

**Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital II Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Juan Marcelo García Terceros contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 50, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0909/2013 de 1 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 91 a 95; réplica de fs. 117 a 118; dúplica de fs. 121; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital II Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Juan Marcelo García Terceros dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 45 a 50), con los siguientes fundamentos:

Vulneración al debido proceso por emitir Resolución en única instancia y sin la debida motivación; citando los arts. 115-II y 117-I referidas a la garantía al debido proceso defensa y a la justicia plural oportuna y gratuita que garantizan el derecho inviolable a la defensa, señaló que en materia tributaria se ha previsto la doble instancia de impugnación mediante los recursos de alzada y jerárquico, conforme prevén los art. 131 de la L. N° 2492 y 195 de la L. N° 3092 ante un determinado acto de la administración tributaria. En ese sentido precisó que la Resolución de Alzada debe ceñirse a las pretensiones planteadas y a la contestación y por su parte la Resolución Jerárquica por ser una instancia superior además de resolver los agravios debe cuidar que la resolución de alzada no haya violado el derechos de las partes al debido proceso, que por tratarse de una garantía Constitucional no es necesario que la violación este expresada sino que exista.

El 18 de diciembre de 2012, el contribuyente Hans Gerd Lorent Hurtado presentó recurso de alzada impugnado el proveído N° 24-0001898-12, mismo que fue contestado por la administración tributaria con el fundamento de que el citado proveído no se encontraba dentro de los actos definitivos establecidos en el art. 143 de la L. N° 2492, emitida la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0173/2013 misma que solo se pronunció sobre las pretensiones del contribuyente sin pronunciarse respecto a la inimpugnabilidad del proveído en cuestión, revocando totalmente dicho proveído declarando prescrito el adeudo tributario, resolución que fue recurrido mediante recurso Jerárquico que concluye con la emisión de Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0909/2013 de 1 de julio que sin considerar el principio de congruencia se pronuncia y considera que el proveído impugnado es un acto definitivo impugnado sin que la resolución de alzada se haya pronunciado al respecto, por lo que la autoridad demandada resolvió una controversia en única instancia violando el procediendo establecido en la L. N° 3092 y el art. 211-I, siendo evidente el estado de indefensión al que fue sometido la administración tributaria, al no haberse resuelto en alzada la citada observación no se le otorgó derecho a asumir defensa durante la interposición del recurso jerárquico.

El proveído N° 24-0001898-12 no es un acto impugnado; refiere que la Autoridad General de Impugnación Tributaria realizó una interpretación errónea de lo establecido en la normativa tributaria y administrativa al establecer a considerar como acto administrativo definitivo e impugnado el previsto N° 24-0001898-12, toda vez que el art. 143 de la L. N° 2492 establece que el recurso de alzada será admisible contra los siguientes actos definitivos: 1. Las resoluciones determinativas, 2. Las resoluciones sancionatorias, 3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos, 4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas y 5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones, por lo que el proveído impugnado no se encuentra en ninguno de estos actos definitivos.

Asimismo, el art. 4 de la L. N° 3092 establece que el recurso de alzada es admisible también contra: 1. Acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de Declaraciones Juradas Rectificadoras, Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago, Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación y todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria. La autoridad recurrida en resolución impugnada determinó erróneamente que el proveído N° 24-0001898-12 se encuentra comprendido en el num. 4) del citado artículo, es decir que dicho acto sería definitivo basando su fundamento en el art. 28 de la L. N° 2341, considerando que dicho acto contiene los requisitos establecidos en este artículo por tanto sería un acto impugnado. Transcribiendo inextenso el art. 28 de la L. N° 2341, señalo que el mismo establece elementos esenciales del Acto administrativo, pero en ningún momento se refiere al acto administrativo definitivo existiendo diferencias sustanciales entre ambos actos, toda vez que solo el acto definitivo puede ser impugnado mediante recurso de alzada y no así un acto administrativo de mero trámite, estando claro que el proveído N° 24-0001898-12, no es un acto impugnado y mucho menos si se tiene en cuenta que el proceso administrativo se encontraba en ejecución tributaria con la emisión de Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 27-0008390-12, el cual solo podía suspenderse en los casos señalados por el art. 109 de la L. N° 2492.

De las observaciones a las notificaciones efectuadas por la Administración Tributaria; señala que la Autoridad recurrida al confirmar la nulidad de notificaciones realizadas al Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0011860-10 y Resolución Sancionatoria N° 18-0012572-10, misma que carece de argumento jurídico válido que simplemente se basa en simples formalismos que en ningún momento se puso en indefensión al contribuyente, toda vez que la administración tributaria al evidenciar que el contribuyente Hans Gerd Lorent Hurtado no efectuó la deuda tributaria equivalente a Bs.10.291.- determinado por el mismo contribuyente mediante declaración jurada correspondiente al período junio/2007 emitió el correspondiente Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0011860-10 de 30 de septiembre de 2010, el mismo que fue notificado conforme lo establecido en el art. 83 de la L. N° 2492 en fecha 4 y 8 de diciembre de 2010 mediante publicaciones en los periódicos El Día y la Estrella del Oriente con el Auto Inicial de Sumario Contravencional, asimismo la Resolución Sancionatoria N° 18-0012572-10 fueron publicadas en el diario Estrella del Oriente los días 27 y 31 de diciembre de 2010, cumpliendo la normativa citada precedentemente, quedando legalmente notificado sin que este se apersono o impugne la Resolución Sancionatoria quedando a su vez firme y ejecutoriada dando curso a los establecido en el art. 108 de la L. N° 2492, la observaciones realizadas por la autoridad demandada carecen de fundamento legal y simplemente son observaciones de forma que no justifican la nulidad de las notificaciones, toda vez que el contribuyente puede estar legalmente notificado y simplemente no realizar reclamo o impugnación alguna, por lo que la autoridad recurrida estaría creando un ilegal precedente administrativo que convalida impugnaciones realizadas fuera del término establecido.

Sobre el supuesto desconocimiento de la sanción emergente de una autodeterminación; la autoridad general no consideró que mediante Declaración jurada con N° de orden 604382489, el propio contribuyente fue quien determinó una deuda tributaria de Bs. 10.291 respecto al período junio/2007 del IVA, al realizar la mencionada autodeterminación de conocimiento del contribuyente, el no pagar la deuda tributaria determina una sanción, puesto que nadie puede argumentar desconocimiento de la ley, por lo que todos los procedimientos y actuaciones fueron de pleno conocimiento del contribuyente, no pudiendo alegar ningún tipo de indefensión o vulneración a sus derechos más aún cuando el contribuyente no realizó pago alguno a la deuda principal, ni la sanción emergente de su omisión derivando en perjuicio a la Administración Tributaria y por ende al Estado.

Sobre la presunción de legitimidad de los actos de la Administración Tributaria; citando el art. 65 de la L. N° 2492 concordante con el art. 4-g) y 27 de la L. N° 2341, manifestó que los actos de la administración Tributaria se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la ley y por otro lado, sostuvo que en materia de nulidades procesales rige el principio de convalidación, por lo que cualquier acto viciado de nulidad sino ha sido reclamado por la parte afectada, resulta ser convalidada para los efectos del proceso, por lo que los hechos en los que la autoridad recurrida funda la nulidad declarada respecto el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0011860-10 y Resolución Sancionatoria N° 18-0012572-10, por supuestos vicios en el proceso, son hechos que el contribuyente en ningún momento observó tanto en instancia administrativa, alzada ni jerárquico suponiendo que los mismo no causaron agravio alguno por lo tanto deben considerarse legales y legítimos.

Sobre la prescripción; respecto a la declaratoria de prescripción de la sanción impuesta al contribuyente, sostuvo que el cómputo de la prescripción para la sanción de omisión de pago del IT junio/2007 se inició el 01 de enero de 2008 concluyendo el 31 de diciembre de 2011 conforme establece el art. 59 y 60 de la L. N° 2492, asimismo en fecha 30 de septiembre se emite el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0011860-10 legalmente notificado el 04 de diciembre de 2010, posteriormente se emite la Resolución Sancionatoria N° 18-0012572-10 de 27 de diciembre de 2010 legalmente notificada el 27 y 31 de diciembre, que conforme lo establecido en el inc. a) del art. 61-l) del art. 62 de la L. N° 2492 concordante con el parág. l) del art. 154 del mismo cuerpo legal, notificados legalmente suspendieron e interrumpieron el curso de la prescripción por lo que todos los actos de la administración son totalmente válidos.

## 1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0909/2013 del 1 de julio dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en lo referido a la declaratoria e prescripción de la sanción impuesta con relación al IVA correspondiente al período fiscal junio 2007 y en consecuencia confirme y declare subsistente en su totalidad el proveído N° 24-0001898-12 de 13 de diciembre de 2012.

## II. Contestación de la demanda.

### Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 23 de octubre de 2013 (fs. 57) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 91 a 95), con los siguientes argumentos:

Refiere que el contribuyente Hans Gerd Lorent Hurtado, fue notificado el 19 de noviembre de 2012 con proveído N° 24-0001898-12 de 13 de diciembre de 2012, en respuesta al memorial que presentó el 5 de noviembre de 2012, por cual solicitó la nulidad del Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 24-0001898-12 y la Resolución Sancionatoria N°18-0012572-10 con el argumento que dichos actos administrativos deben ser notificados conforme a ley. Al respecto cabe analizar si el referido proveído N°24-0001898-12 contiene los requisitos establecidos para ser considerado un acto administrativo impugnabile para ello, se debe analizar que si el mismo fue: a) dictado por autoridad competente (Gerente Distrital Santa Cruz); b) se sustenta en los hechos y derecho aplicable que sirven de causa (Auto Inicial de Sumario Contravencional y Resolución Sancionatoria notificados según el art. 83 de la L. N° 2492); c) el objeto debe ser cierto, lícito y materialmente posible (solicitud de nulidad de actuados); e) debe ser fundamentado en forma concreta (expone las causas para efectuar notificación masiva, la cual habría cumplido su objetivo y dispone la continuidad del cobro coactivo); y f) cumple los fines previstos, por lo que resulta evidente que el proveído al haber sido emitido con el fin de responder a la solicitud de nulidad de notificación observada por el contribuyente, además de rechazar dicha solicitud, es necesariamente un acto revisable toda vez que su contenido se tiene que afectar los derechos del sujeto pasivo, más aun cuando de acuerdo a lo establecido en el art. 83 de la L. N° 2492, es nula toda notificación que no se ajuste a las formas que establece la citada norma, por tanto la misma debe ser revisada con el fin de establecer si fue correcta o incorrectamente efectuada; lo contrario sería ir contra los derechos de defensa que le asiste, en consecuencia el citado proveído deber ser considerado como acto definitivo.

El argumento de que la resolución de alzada no se pronunció sobre la inimpugnabilidad del proveído analizado que fue añadido en alegatos escritos, razón por la cual en consideración al art. 211 de la L. N° 3092 y dado que esta instancia debe pronunciarse de forma expresa y precisa de las cuestiones planteadas no resulta pertinente realizar mayor análisis, más aun cuando de la lectura efectuada a la resolución de alzada resulta evidente que dicha instancia consideró impugnabile el proveído en cuestión.

Respecto a la legalidad de las notificaciones efectuadas por la administración Tributaria se tiene que la notificación del Auto Inicial de Sumario N° 25-0011860-10 de 30 de septiembre de 2009, la administración presentó fotocopias simples de dos publicaciones efectuadas el 4 y 8 de diciembre de 2010, en las cuales se observa que contienen una lista de sujetos pasivos y entre ellos Hans Gerd Lorent Hurtado (fila 7376) en la que se evidencia que con relación al PIET N° 16709/2010 que originó el AISC en la fila correspondiente a los títulos, segunda columna del segundo listado consigna PIET N° incluye al AISC CITE:SIN/GDC/DJC/UCC/AISC/10992/2010 objeto del presente caso, adicionalmente en los listados de del 4 y 8 de diciembre 2010, no se adjuntó la parte inicial donde se convocaría a los sujetos pasivos a Oficinas de la Administración Tributaria, peor aún, en el caso del listado del 8 de diciembre como encabezamiento consigna Edictos Legales, aspecto que deja en incertidumbre respecto a que si la pretendida notificación hubiese sido efectuada de forma masiva o por edictos; consiguientemente, no existe evidencia de que las publicaciones cursantes en antecedentes administrativos correspondan a la notificación masiva del AISC N° 25-0011860-10, CITE:SIN/GDC/DJC/UCC/AISC/10992/2010, por estar incompleta lo que impidió a dicha instancia constatar la notificación masiva en el medio de prensa escrito. De la misma forma respecto a la notificación de la Resolución Sancionatoria N°18-0012572-10, CITE:SIN/GDC/DJC/UCC/RS/9428/2010 de 27 de diciembre de 2010, la administración tributaria presentó fotocopias simples de dos publicaciones, efectuadas el 27 y 31 de diciembre de 2010, las cuales contienen una lista de sujetos pasivos notificados, entre los que se encuentra el sujeto pasivo (fila 7275); empero, el acto notificado al sujeto pasivo, es el signado N° 9424/2010 diferente a la Resolución Sancionatoria N° 18-0012572 cursante en antecedentes administrativos, por otro lado los listados del 27 y 31 de diciembre de 2010, la administración tributaria tampoco adjunto la parte inicial donde se habría convocado a los sujetos pasivos a hacerse presente en sus oficinas;



peor aún los listados consignan Edicto lo que deja también en la incertidumbre que la pretendida notificación hubiese sido efectuada en forma masiva o por edictos, por lo que las citadas publicaciones no cumplen con lo establecido en el procedimiento para las notificaciones masivas. En consecuencia resulta evidente que no se cumplió con el intervalo de 15 días que debe existir entre la primera y segunda publicación de una notificación masiva, conforme el art. 89-2 de la L. N° 2492, lo que confirma la falta de legalidad en la pretendidas notificaciones.

En cuanto la interrupción de la prescripción, la sanción impuesta por la omisión de pago del IT de junio 2007, cuyo vencimiento de pago se produjo en julio de 2007, el término de la prescripción aplicable es de 4 años, iniciándose su cómputo el 1 de enero de 2008, el cual concluyó el 31 de diciembre de 2011 conforme disponen los art. 59 y 60 de la L. N° 2492, en ese sentido la administración tuvo hasta el 31 de diciembre de 2011 para imponer la sanción por omisión de pago, períodos en el cual no constó la existencia de causales de suspensión o interrupción del curso de la prescripción previstas en los art. 61 y 62 de la citada norma, siendo que la notificación con la Resolución Sancionatoria de 27 de diciembre de 2010, no es un acto válido conforme el art. 89 de la L. N° 2492, no existe acto que haya interrumpido el término de la prescripción, por lo que el 31 de diciembre de 2011 operó la prescripción de las acciones de la administración Tributaria, para imponer sanciones administrativas por el no pago de la deuda determinada por el IT del período noviembre de 2003. Asimismo respecto al pago al pago del IT correspondiente al período fiscal junio de 2007, sin que se hubiese configurado causales de suspensión o interrupción del curso de prescripción, dicha instancia jerárquica revocó parcialmente la Resolución de Alzada que declara la prescripción del adeudo tributario; manteniendo firme la declaratoria de prescripción de la sanción impuesta con relación al IVA correspondiente al período fiscal junio 2007, instruyendo se deje sin efecto el Proveído N° 24-0001898-12 de 13 de diciembre de 2012.

#### Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital II Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales.

#### III. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

La Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 30 de septiembre de 2010, emitió Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0011860-10 contra Hanns Gerd Lorent Hurtado por el Impuesto a las Transacciones IT del periodo junio 2007 en la que se determinó un saldo a favor del fisco de bs. 20.291 que no fue pagado, mismo que motivó se notifique con Proveído de ejecución Tributaria PIET16709/2010 y posterior emisión de Resolución Sancionatoria N° 18-0012572-10 de 27 de diciembre de 2010, por omisión de pago estableciendo como tributo omitido 10291 bolivianos respecto del declaración jurada del IT del período junio 2007.

El 5 de noviembre de 2012 el sujeto pasivo Hans Gerd Lorent hurtado presentó memorial solicitando la nulidad de Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0011860-10 y Resolución Sancionatoria N° 18-0012572-10 por incumplimiento en las formalidades en la notificación de dichos actos administrativos y en respuesta la administración tributaria emite proveído N° 24-0001898-12 de 13 de diciembre de 2012, indicando que la administración Tributaria cumplió el procedimiento establecido en el art. 83 de la L. N° 2492, disponiendo la continuidad del cobro coactivo (Fs. 1 a 34 Anexo 2 de antecedentes administrativos). El 19 de diciembre de 2012 el contribuyente presentó recurso de alzada, mismo que fue resuelto por Resolución de Recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0173/2013 de 5 de abril, misma que dispone revocar totalmente el Proveído N° 24-0001898-12 CITE: SIN7GDCZ7JCC7UCC7PROV7093/2012 de 13 de diciembre de 2012 y declaró prescrito el adeudo tributario del impuesto al Valor Agregado del IVA del período discal junio 2007, ante dicha determinación la administración tributaria el 30 de abril de 2013 presenta recurso jerárquico que es resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT.RJ 0909/2013 de 1 de julio, que en su parte dispositiva resuelve revocar parcialmente la Resolución de alzada en lo referente al impuesto omitido e intereses; manteniéndose firme la declaratoria de prescripción de la sanción impuesta con relación al IVA correspondiente al período fiscal junio de 2007 dejando sin efecto el proveído 24-0001898-12 de 13 de diciembre de 2012.

#### IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

##### 4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a determinar:

Si la Autoridad General de impugnación tributaria vulneró el debido proceso en Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0909/2013, puesto que la misma carece de motivación y afecta al principio de congruencia al pronunciarse solo respecto los argumentos del contribuyente y omite pronunciarse respecto a que el Proveído 24-0001898-12 es un acto administrativo inimpugnable sin que la Resolución de Alzada se hubiera pronunciado al respecto violando el procediendo establecido en la L. N° 3092 y el art. 211 parágrafo I, causando indefensión a la administración tributaria.

Si las observaciones a las notificaciones efectuadas con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0011860-10 y Resolución Sancionatoria N° 18-0012572-10, al contribuyente que sirvieron para confirmar la nulidad dispuesta en alzada carecen de argumento jurídico válido.

Si las notificaciones con Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0011860-10 Resolución Sancionatoria N° 18-0012572-10 suspendieron e interrumpieron el curso de la prescripción por lo que todos los actos de la administración son válidos.

#### Análisis y resolución.

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

En cuanto al primer punto a referido a: "Si la Autoridad General de impugnación tributaria vulneró el debido proceso en Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0909/2013, puesto que la misma carece de motivación y afecta al principio de congruencia al pronunciarse solo respecto los argumentos del contribuyente y omite pronunciarse respecto a que el Proveído 24-0001898-12 es un acto administrativo inimpugnabile sin que la Resolución de Alzada se hubiera pronunciado al respecto violando el procediendo establecido en la L. N° 3092 y el art. 211-I, causando indefensión a la administración tributaria", se debe señalar:

La entidad demandante acusó la vulneración al debido proceso por falta de motivación de la resolución impugnada en ese sentido extractamos lo que se debe entender por debido proceso en su vertiente motivación La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, contenida en la SC1365/2005-R de 31 de octubre, ha establecido que: "este mismo Tribunal aclaró los alcances del debido proceso y la exigencia referida a la necesidad de fundamentar y motivar las resoluciones, así señaló: "...es necesario recordar que la garantía del debido proceso, comprende entre uno de sus elementos la exigencia de la motivación de las resoluciones, lo que significa, que toda autoridad que conozca de un reclamo, solicitud o que dicte una resolución resolviendo una situación jurídica, debe ineludiblemente exponer los motivos que sustentan su decisión, para lo cual, también es necesario que exponga los hechos establecidos, si la problemática lo exige, de manera que el justiciable al momento de conocer la decisión del juzgador lea y comprenda la misma, pues la estructura de una resolución tanto en el fondo como en la forma, dejará pleno convencimiento a las partes de que se ha actuado no sólo de acuerdo a las normas sustantivas y procesales aplicables al caso, sino que también la decisión está regida por los principios y valores supremos rectores que rigen al juzgador, eliminándose cualquier interés y parcialidad, dando al administrado el pleno convencimiento de que no había otra forma de resolver los hechos juzgados sino de la forma en que se decidió". De lo notado se establece que el derecho al debido proceso implica que toda resolución debe estar lo suficientemente fundamentada o motivada con la normativa legal aplicable al caso acorde a los hechos suscitados, en el caso de autos la resolución impugnada cumple con este requisito de la motivación puesto que la misma se encuentra respaldada por la normativa aplicable acorde a los hechos suscitados en sede administrativa, no siendo evidente lo manifestado por la administración.

En cuanto a que la resolución impugnada hubiera afectado el principio de congruencia al pronunciarse solo respecto los argumentos del contribuyente omitiendo pronunciamiento respecto a que el Proveído 24-0001898-12 es un acto administrativo inimpugnabile, cabe señalar que la congruencia derivada de la garantía del debido proceso implica que toda resolución que resuelve un determinada controversia debe tener estricta correspondencia entre lo pedido por las partes y lo resuelto así como la correspondencia entre la parte considerativa y la parte dispositiva, en el caso de autos la resolución impugnada es coherente no siendo cierto que la misma haya omitido pronunciamiento respecto que el proveído en cuestión, si bien en instancia jerárquica la administración tributaria sostuvo que el citado Proveído N° 24-0001898-12, era un acto administrativo inimpugnabile en virtud de que el mismo no se encontraba dentro de los actos administrativos establecidos por el art. 143 de la L. N° 2492, en consecuencia el recurso de alzada debió ser rechazado, al respecto la Resolución Jerárquica en su Fundamentación Técnica- Jurídica en los puntos iii a vii concluyó que el Proveído N° 24-0001898 de 13 de diciembre de 2012 que rechazó la solicitud de nulidad de notificación con Auto Inicial de sumario Contravencional y Resolución Sancionatoria, contenía los requisitos establecidos para ser considerado un acto administrativo impugnabile en atención a los establecido en el art. 4-4 de la L. N° 3092 que establece que el recurso de alzada será admisible contra todo acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la administración tributaria, reforzando dicha razonamiento con el art. 28 de la L. N° 2341 aplicable en materia tributaria por disposición del art. 201 de la L. N° 3092, por consiguiente no es evidente la vulneración del procediendo establecido en la L. N° 3092 y el art. 211 parágrafo I, acusado por la entidad demandante, menos que se le hubiera causado indefensión.

A mayor abundamiento se debe señalar que el Tribunal Constitucional en Sentencia N° 0249/2012 de 29 de mayo respecto a de los actos administrativos definitivos y aquellos equiparados como definitivos sostuvo: "Los actos administrativos definitivos son aquellos declarativos o constitutivos de derechos, declarativos porque se limitan a constatar o acreditar una situación jurídica, sin alterarla ni incidir en ella; y constitutivos porque crean, modifican o extinguen una relación o situación jurídica. Éstos se consolidan a través de una resolución definitiva; ingresando dentro de este grupo, por vía de excepción, aquellos actos equivalentes, que al igual que los definitivos, ponen fin a una actuación administrativa. El art. 56-II de la LPA, dispone que se entenderán por resoluciones definitivas o actos administrativos que tengan carácter equivalente a aquellos que pongan fin a una actuación administrativa.

El mismo artículo, en su primer parágrafo señala que: "Los recursos administrativos proceden contra toda clase de resolución de carácter definitivo o actos administrativos que tengan carácter equivalente, siempre que dichos actos a criterio de los interesados afecten, lesionen o pudieran causar perjuicio a sus derechos subjetivos o intereses legítimos".

De lo relacionado se concluye que los actos administrativos susceptibles de impugnación, ya sea mediante los recursos administrativos o por vía jurisdiccional ulterior, son los definitivos y los equivalentes o asimilables, estos últimos porque pese a que no resuelven el fondo de la cuestión, sin embargo, impiden totalmente la tramitación del problema de fondo, y por tanto, reciben el mismo tratamiento que un acto denominado definitivo, porque con mayor razón son impugnables."

2. Respecto al segundo punto de controversia relacionando a que: "Si las observaciones a las notificaciones efectuadas con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0011860-10 y Resolución Sancionatoria N° 18-0012572-10, al contribuyente que sirvieron para confirmar la nulidad dispuesta en alzada carecen de argumento jurídico válido", se debe manifestar:

En criterio de la administración las observaciones efectuadas a las notificaciones efectuadas al sujeto pasivo con Auto Inicial de sumario Contravencional y Resolución Sancionatoria carecen de argumento jurídico basadas en simples formalismos que en ningún momento se puso en indefensión al contribuyente y las notificaciones se realizaron conforme lo establecido en el art. 83 de la L. N° 2492 en fecha 4, 8, 27, y 31 de diciembre de 2010 mediante publicaciones en los periódicos El Día y la Estrella del Oriente por lo que las observaciones no tienen razón de ser.

Al respecto de la lectura de la Resolución impugnada y de la compulsión de los antecedentes remitidos, se tiene la Administración Tributaria notificó mediante publicaciones de prensa el 4 y el 8 de diciembre de 2010 con Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0011860-10 de 30 de septiembre de 2009, del cual cursa en antecedentes (Fs. 3 y 4 de anexo 2) fotocopias simples de dos publicaciones efectuadas el 4 y 8 de diciembre de 2010, misma que contienen una lista de sujetos pasivos y entre ellos Hans Gerd Lorent Hurtado (fila 7376) con relación al PIET N° 16709/2010 que originó el AISC N° 25-0011860-10 de 30 de septiembre de 2009 se consigna al AISC 10992/2010 que no corresponde al objeto del presente caso, por otro lado, en los listados del 4 y 8 de diciembre 2010 no se adjuntó la parte inicial donde se convocaría a los sujetos pasivos a Oficinas de la Administración Tributaria, asimismo no existe evidencia de que las publicaciones cursantes en antecedentes administrativos correspondan a la notificación masiva del AISC N° 25-0011860-10, CITE: SIN/GDC/DJC/UCC/AISC/10992/2010, por estar incompleta lo que impidió a dicha instancia constate la notificación masiva en el medio de prensa escrito.

En cuanto a las observaciones de las notificaciones con Resolución Sancionatoria N°18-0012572-10 de 27 de diciembre de 2010, cursa en antecedentes (fs. 8 y 9 de anexo2) fotocopias simples de dos publicaciones, efectuadas el 27 y 31 de diciembre de 2010, en la fila 7275 que corresponde al sujeto pasivo se consigna como Resolución Sancionatoria el N° 9424/2010 diferente a la Resolución Sancionatoria N° 18-0012572 cursante en antecedentes administrativos, tampoco se adjuntó la parte inicial donde se habría convocado a los sujetos pasivos a hacerse presentes en sus oficinas, asimismo no se cumplió con el intervalo de 15 días que debe existir entre la primera y segunda publicación de una notificación masiva, conforme el art. 89-2 de la L. N° 2492, existiendo certeza de que las citadas publicaciones no cumplieron lo establecido en el procedimiento establecido en el art. 89 de la L. N° 2492, no siendo evidente que la nulidad dispuesta de las citadas notificaciones carezcan de sustento legal.

En cuanto al último punto de controversia referido a: "Si las notificaciones con Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0011860-10 Resolución Sancionatoria N° 18-0012572-10 suspendieron e interrumpieron el curso de la prescripción por lo que todos los actos de la administración son válidos", al respecto se debe precisar:

La sanción impuesta por la omisión de pago del IT de junio 2007, cuyo vencimiento de pago era en julio de 2007, el término de la prescripción aplicable es de 4 años, iniciándose su cómputo el 01 de enero de 2008, el cual concluía el 31 de diciembre de 2011 conforme los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, en consecuencia la administración tenía hasta el 31 de diciembre de 2011 para imponer las sanciones correspondientes, ahora bien como quiera que la notificación con Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0011860 y la Resolución Sancionatoria N° 18-0012572-10 de 27 de diciembre de 2010 fueron invalidadas por no estar acorde a lo establecido por el art. 89 de la L. N° 2492, no se produjo la suspensión e interrupción del término de la prescripción, conforme lo establecido en el inc. a) del art. 61 y parág. I) del art. 62 de la L. N° 2492 concordante con el parág. I) del art. 154 del mismo cuerpo legal.

En conclusión el Proveído N° 24-0001898 de 13 de diciembre de 2012 que rechazó la solicitud de nulidad de notificación con Auto Inicial de Sumario Contravencional y Resolución Sancionatoria, era un acto jurídico impugnabile y las observaciones de las notificaciones con Resolución Sancionatoria N°18-0012572-10 de 27 de diciembre de 2010 y Resolución Sancionatoria N° 18-0012572 no cumplieron lo establecido en el procedimiento establecido en el art. 89 de la L. N° 2492, no siendo evidente que la nulidad dispuesta este basada en simples formalismos y no hayan causado la indefensión del contribuyente y por último tampoco resulta cierto que se produjo la suspensión e interrupción de curso de la prescripción, los reclamos de la entidad demandante no tienen sustento legal que ameriten que este tribunal revoque parcialmente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 45 a 50, interpuesta por la Gerencia Distrital II de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Juan Marcelo García Terceros contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0909/2013 de 01 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norca Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



54

**Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 39 a 43 vta., planteada por la Gerencia Distrital de La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0952/2013 de 1 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 49 a 53, réplica de fs. 106 a 110, dúplica de fs. 117 a 188 vta., citación del tercero interesado mediante edictos, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que con Orden de Fiscalización 0010OFE00086, investigó el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente 7 Sietes SRL Juegos y Café bajo la modalidad de fiscalización parcial, procedimiento en el que fueron labradas las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación números 35838, 35483, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837 por mal registro en el Libro de Ventas IVA de los periodos fiscales mayo y agosto de 2008; por registro incorrecto en el Libro de Compras IVA de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2008, aplicando en cada una de ellas, la multa de 1.500 UFV establecida en el numeral 3-2. del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07.

Agregó que posteriormente, el 25 de julio de 2012, se elaboró el Acta 42487 por haberse presentado fuera de plazo, la documentación solicitada por la Administración Tributaria, aplicando la multa de 3.000 UFV por incumplimiento de deberes formales, estipulada en el numeral 4.1. del Anexo A Consolidado de la citada RND 10-0037-07.

Como resultado del proceso de fiscalización, se emitió la R.D. N° GDLP 00666/2012, en la que además de determinarse una deuda tributaria de 676.147 UFV por IVA, IT e IUE omitidos, más intereses y sanción por omisión de pago. Además, la multa de 18.000 UFV por incumplimiento de deberes formales determinado en once actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, la que fue parcialmente revocada con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0168/2013, motivando la impugnación de la Administración Tributaria, habiéndose pronunciado la resolución jerárquica que dio origen al presente proceso, con la que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, revocó parcialmente la resolución de alzada, manteniendo firme la deuda tributaria determinada y modificó la multa por incumplimiento de deberes formales de 18.000 UFV a 5.850 UFV, que había sido establecida en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 35838, 35483, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señalando que el procedimiento fue desarrollado dentro de los parámetros del derecho a la seguridad jurídica, aplicando objetivamente las normas jurídicas tributarias y en el marco de la garantía del debido proceso, indicó que sin embargo, la Autoridad General de Impugnación Tributaria modificó la multa por incumplimiento a deberes formales, señalando que ninguna resolución normativa establece como deber el llenado del Libro de Compras y Ventas sin errores, no existe tipo sancionatorio para la conducta cometidas por el contribuyente, ello en relación a las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 35483, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837 y confirmó la resolución de alzada, respecto de la reducción de las sanciones impuestas en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación "35843, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 3583" (sic).

Consideró pertinente señalar que la Administración Tributaria emitió las Actas por Contravenciones Tributarias 35483, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837 en cumplimiento de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07, cuyos arts. 46 y 47 regulan la forma de presentación del Libro de Ventas IVA y el Libro de Compras IVA, señalando que deberán registrarse diariamente, cronológica y correlativamente las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, con datos de cabecera, datos de las transacciones realizadas y datos finales totalizados mensualmente, a efectos de la determinación del débito fiscal IVA en el caso del Libro de Ventas y para el crédito fiscal en el del Libro de Compras IVA, lo que significa que existe normativa suficiente que tipifica el incumplimiento de deberes formales, referente al mal registro en el Libro de Compras y Ventas IVA, puesto que la mencionada norma, en los artículos citados.

Continuó su argumentación indicando que la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, resuelve en su art. 3, que los deberes formales constituyen obligaciones administrativas que deben cumplir los sujetos pasivos o terceros responsables. Agregó que de la misma forma, el subnumeral 3.2. del numeral 3 del Anexo Consolidado, establece una sanción por incumplimiento al deber formal relacionado al registro en Libros de Compra y Venta IVA, de acuerdo a lo establecido en la norma específica, de 1.500 UFV para personas jurídicas, demostrándose que existe norma clara y específica que establece los datos que deben contener los libros de registros, por ello, lógicamente se refiere a que esos datos deben ser correctos y deben corresponder a los consignados en la nota fiscal original.

Finalmente señaló, que se presume la legalidad y buena fe en las actuaciones de la Administración Tributaria.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0606/2013 de 21 de marzo, emitida por la AGIT, y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 000666/2012 de 03 de diciembre de 2012.

### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente, mediante memorial de fs. 49 a 53, señalando que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos y que la demandante, por su enfoque pretende inducir en error a esta Sala Plena. Al efecto, señaló:

Que nuestra legislación en el art. 160-5 del Cód. Trib. Boliviano, establece cuáles son las contravenciones tributarias y, asimismo, los arts. 148 y 162-I de la misma norma legal. Asimismo, el art. 40 del Reglamento del Código Tributario Boliviano, aprobado con D.S. N° 27310, faculta a la Administración Tributaria para dictar normas reglamentarias en las que contemple el detalle de sanciones para cada una de las conductas contraventoras tipificadas como incumplimiento a deberes formales.

A partir de lo señalado, se emitió la RND 10-0016-07 cuyos arts. 46 y 47 establecen los libros de registro denominados Libro de Ventas IVA y Libro de Compras IVA, en los cuales se registrarán de forma cronológica las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes; documentos de ajuste obtenidos en el periodo a declarar. Dicho registro debe realizarse diariamente aplicando el formato, según los Anexos 10 y 11, que debe –entre otros– contener los datos de las transacciones, como ser: a) día, mes y año; d) número de factura; e) número de autorización y, j) importe neto sujeto al IVA; totales parciales y generales.

Continuó señalando que la RND 10-0037-07, en su Anexo Consolidado de Deberes Formales y Sanciones por Incumplimiento para Contribuyentes del Régimen General, en el numeral 3, relacionado con los registros contables y obligatorios, subnumeral 3.2., que establece que el incumplimiento del deber formal de registrar en libros de compras y ventas IVA, es sancionado con una multa de 1.500 UFV para personas jurídicas, por periodo.

Agregó que para que exista un ilícito tributario en un Estado Constitucional, es necesario que previamente exista el tipo, esto es la definición de sus elementos constitutivos por posibles conductas realizadas por el sujeto pasivo o tercero responsable que se adecuen a una circunstancia fáctica descrita por ley, y por las cuales se aplique determinada sanción, de manera que la subsunción de la conducta jurídica accione la posibilidad de aplicar la norma que castigue el quebrantamiento del orden jurídico, conforme disponen los principios tributarios constitucionales de legalidad y tipicidad recogidos en el art. 6-I-6) del Cód. Trib. Boliviano.

En ese contexto, se advierte que la conducta del contribuyente, consistente en asignar datos erróneos en el número de factura, número de identificación tributaria de la factura, nombre del proveedor, total general de clientes y proveedores, no se enmarca en el tipo establecido en el subnumeral 3-2. del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07, toda vez que dicha acción, constituye un error en el llenado de la información correspondiente a la factura y en ese entendido, la sanción impuesta no se ajusta a derecho, porque la conducta del sujeto pasivo, no se encontraba tipificada ni sancionada en el ordenamiento jurídico vigente a momento de incurrirse en la conducta, misma que fue recién tipificada a partir de la emisión de la RND 10.0030-11.

### II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa planteada por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales.

### III. Problema jurídico planteado.

En autos, la Administración Tributaria controvierte la decisión de la autoridad demandada, en sentido de revocar la multa de 1.500 UFV por periodo fiscal, impuesta al contribuyente en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación números 35483, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837 por el registro incorrecto en los Libros de Ventas IVA de agosto 2008 y registro incorrecto en los Libros de Compras IVA de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2008, por errores en los registros numéricos en el total general, números de factura, números de identificación tributaria de la factura, nombre del proveedor por haber considerado que dicha conducta no se encuentra tipificada ni sancionada en el ordenamiento jurídico vigente.

### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver y, en el marco de la controversia planteada, y teniendo presente que en el proceso no existe nada que resolver respecto a la deuda tributaria determinada por la Administración Tributaria, sino únicamente lo referido a las multas por incumplimiento de deberes formales, los antecedentes cumplidos en sede administrativa informan lo siguiente:

i. Que es evidente que la Administración Tributaria, en ejecución de la Orden de Fiscalización 0010OFE00086, investigó bajo la modalidad fiscalización parcial el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente respecto al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, procedimiento en el que solicitó la documentación detallada en el requerimiento F-4003 N° 00110906.

ii. En el curso del procedimiento, la Administración Tributaria, el 23 de marzo de 2012, emitió las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación números 35836 y 35843 por mal registro en el Libro de Compras IVA de los periodos fiscales mayo y agosto de 2008.

En la misma fecha, labró las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837, por registro incorrecto en el libro de compras IVA de los periodos fiscales enero a agosto de 2008.

En cada una de las actas, aplico la multa de 1.500 UFV establecida en el numeral 3-2 del Anexo de la RND 10-0037-07.

Posteriormente, el 25 de julio de 2012, emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 42487 por la presentación parcial de la documentación requerida, aplicando una multa de 3.000 UFV, que es ajena al presente proceso.

iii. Emitida la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/SFVE/VC/0388/2012 y posteriormente, la R.D. GDLP N° 00666/2012, en las que se determinó un total de 18.000 UFV por concepto de multas por incumplimiento de deberes formales.

iv. Interpuesto el recurso de alzada por el contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, revocó parcialmente la resolución determinativa dejando sin efecto la deuda tributaria y la multa por omisión de pago. En cuanto a las multas por incumplimiento de deberes formales, modificó el importe de 1.500 UFV a 150 UFV, motivando que la Administración Tributaria planteara recurso jerárquico, que fue conocido y resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que con la resolución impugnada en el presente proceso, determinó revocar parcialmente la resolución de alzada, manteniendo firme la deuda tributaria determinada y la sanción por omisión de pago.

v. En cuanto a las multas por incumplimiento de deberes formales, en relación a las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación números 35483, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837 por el registro incorrecto en los Libros de Ventas IVA de agosto 2008 y registro incorrecto en los Libros de Compras IVA de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2008, por errores en los registros numéricos en el total general, números de factura, números de identificación tributaria de la factura, nombre del proveedor, concluyó que la conducta sancionada no se encontraba tipificada como deber formal y por ello, dejó sin efecto la multa impuesta.

vi. La resolución jerárquica motivó que la Administración Tributaria presentara la acción contencioso-administrativa motivo de autos, en cuyo trámite se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

viii. El contribuyente fue citado por edictos en su condición de tercero interesado. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia, mediante providencia de fs. 130.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

En autos, ha quedado claramente establecido que la Administración Tributaria sancionó al contribuyente con multa de 1.500 UFV por periodo fiscal por el registro incorrecto en los Libros de Ventas IVA de agosto 2008 y registro incorrecto en los Libros de Compras IVA de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2008, por errores en los registros numéricos en el total general, números de factura, números de identificación tributaria de la factura, nombre del proveedor y consideró aplicable a la conducta sancionada, la descripción contenida en los arts. 46 y 47 de la RND 10-0016-07.

Sobre las contravenciones tributarias, el art. 158 del Cód. Trib. Boliviano, señala que cuando el tercero responsable, un mandatario, representante, dependiente, administrador o encargado, incurriera en una contravención tributaria, sus representados serán responsables de las sanciones que correspondieran, previa comprobación, sin perjuicio del derecho de éstos a repetir contra aquellos. El art. 160 de la misma norma, señala las conductas que son consideradas contravenciones, entre ellas, el incumplimiento de otros deberes formales. Por su parte, el 162-I del Cód. Trib. Boliviano, señala que quien, de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a Cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

Ahora bien, en el marco anterior, la Administración Tributaria emitió la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, Nuevo Sistema de Facturación, en cuyos arts. 46 y 47, estableció un nuevo sistema de registro denominado Libro de Ventas IVA y Libro de Compras IVA, estableciendo como deber formal: registrar cronológica y correlativamente las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, emitidos en el periodo a declarar y que respalden el débito y crédito fiscal IVA. Asimismo y para fines de información, el registro de los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero.

En el caso en estudio, es evidente que la conducta del contribuyente consistió en el registro incorrecto en los libros de compras y ventas IVA, porque en el registro efectuado existían errores numéricos en el total general, números de factura, número de identificación tributaria de la factura o nombre del proveedor, en resumen errores materiales en el registro que efectivamente se había efectuado, en cumplimiento del indicado deber formal, por ello, no es correcto el criterio de la entidad demandante y sí lo es, el de la autoridad demandada.

La razón constitucional y jurídica que sustenta lo anteriormente afirmado, descansa en que los procesos administrativos referidos a la aplicación de sanciones a los contribuyentes forman parte de la potestad sancionadora del Estado y que por tanto, rigen para ellos, los principios constitucionales que sustentan el proceso penal en general como son legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad con relación a que cualquier sanción debe fundarse en norma anterior al hecho punible conforme al mandato del art. 116-II de la C.P.E., se tiene que la tipicidad es la adecuación del acto humano voluntario ejecutado por el sujeto a la figura descrita por ley como delito y se constituye en una garantía procesal y penal porque únicamente si el supuesto del hecho se ajusta a la descripción, se dictará la resolución sancionatoria, luego de haberse comprobado que la conducta del contribuyente fue antijurídica y culpable, de este modo, nadie será obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni privarse de lo que no prohíban conforme al precepto contenido en el art. 14-IV de la norma constitucional y que ha sido desarrollado en el art. 6-6 del Cód. Trib. Boliviano vigente, que prevé que sólo la ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por la Administración

Tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 952/2013 1 de julio de 2013, con relación la decisión de revocar las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación números 35483, 35804, 35805, 35806, 35807, 35808, 35835, 35836 y 35837 por el registro incorrecto en los Libros de Ventas IVA de agosto 2008 y registro incorrecto en los Libros de Compras IVA de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2008.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



55

**Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 36, en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0957/2013 de 1 de julio de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 42 a 44 vta., réplica de fs. 90 a 93, dúplica de fs. 97 a 97 vta., el memorial presentado por el tercero interesado de fs. 84 a 88, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señaló que el contribuyente Club The Strongest al presentar las declaraciones juradas respectivas, con saldo a favor del fisco, determinó la deuda tributaria de acuerdo al art. 93 de la L. N° 2492, y al no haber procedido al pago se labraron los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales Nos. 2012201046, 2012201047, 2012201048, 2012201049, 2012201050, 2012201051, 2012201052, 2012201053, 2012201054, 2012201055, 2012201056 y 2012201057, de 13 de septiembre de 2012, por los cuales se dispuso el inicio de Sumario Contravencional contra el contribuyente Club The Strongest, por Omisión de Pago con sanción del 100% del tributo omitido expresado en UFVs a la fecha de vencimiento del impuesto de acuerdo al art. 42 del D.S. N° 27310, concediendo además al contribuyente el plazo de 20 días para que presente descargo u ofrezca pruebas; por lo que el 28 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria dictó las Resoluciones Sancionatorias Nos. 201220665, 201220666, 201220667, 201220668, 201220669, 201220670, 201220671, 201220672, 201220673, 201220674, 201220675 y 201220676, con las que se resolvió sancionar al contribuyente con una multa igual al 100% del tributo omitido expresado en UFVs; resoluciones que fueron impugnadas por el contribuyente, provocando la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0376/2013, la cual anuló obrados hasta las resoluciones sancionatorias, resolución de alzada que fue impugnada por la Administración Tributaria, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0957/2013 de 1 de julio de 2013, la cual confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que los actos de la Administración Tributaria se encuadran en la estricta observancia de la estructura normativa jurídico tributaria vigente y respeto a los derechos y obligaciones del contribuyente; por lo que en el presente caso se emitieron las resoluciones sancionatorias previa consideración de lo establecido en el art. 168 del Cód. Trib.-L. N°. 2492, llegándose a establecer que el contribuyente no canceló la sanción ni presentó descargo alguno que desvirtúe la sanción tipificada preliminarmente por la Administración Tributaria. Reitera que se valoró y consideró en las resoluciones sancionatorias el memorial de 20 de noviembre de 2012, presentado por el sujeto pasivo, estableciéndose que no constituyen descargos dirigidos a desvirtuar la sanción tipificada preliminarmente; recalcando que se consideró el referido memorial, aún sin que haya sido presentado por el Representante Legal registrado ante la Administración Tributaria, por consiguiente la Autoridad demandada incurre en error al señalar que la Administración Tributaria habría vulnerado los derechos del contribuyente.

En cuanto a la aplicación del principio de trascendencia expresa que se debe tener presente que el agravio que se produzca a las partes debe ser trascendente, toda vez que el núcleo de la nulidad es el perjuicio cierto e irreparable, el criterio de las nulidades debe ser restrictivo ya que la declaración de nulidad es un remedio excepcional de última ratio y sólo debe ser aplicado cuando aparezca una infracción

insubsanable de un elemento esencial de un acto procesal, lo cual no ha ocurrido en el presente caso, pues el acto logró su finalidad que es poner en conocimiento del sujeto pasivo los actos emitidos por la Administración Tributaria, además se presume la legalidad y buena fe de las actuaciones de la Administración Tributaria; asimismo aduce que la resolución impugnada ha ignorado el principio interpretativo ya que no tomó en cuenta el art. 410-II de la C.P.E. que dispone la supremacía constitucional y que esa labor interpretativa desconoce los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, originando indebidos privilegios en favor del contribuyente.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la resolución jerárquica; por consiguiente, firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias Nos. 201220665, 201220666, 201220667, 201220668, 201220669, 201220670, 201220671, 201220672, 201220673, 201220674, 201220675 y 201220676, todas de 28 de noviembre de 2012.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 5 de mayo de 2014, que cursa de fs. 42 a 44 vta., señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, debe tomarse en cuenta que tanto el contribuyente en su recurso como la instancia de alzada en la resolución emitida, no expusieron argumento o fundamentación alguna sobre la validez o no de las notificaciones realizadas al señor Pacheco Franco Víctor Jorge, por lo que un pronunciamiento al respecto por parte de esta autoridad implicaría un fallo en única instancia, además se tiene que la anulatoria de obrados hasta la resolución de alzada representaría exigir a dicha instancia emitir criterio sobre un aspecto que no fue impugnado por el contribuyente en el recurso de alzada.

Indica que el contribuyente tiene derecho a la presentación de descargos y a obtener una resolución fundada y motivada, en ese entendido pese a ser o no fundamentados los descargos del contribuyente, estos debieron merecer pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria en las Resoluciones Sancionatorias, por lo que habiéndose observado que dichas resoluciones carecen de valoración de los señalados descargos, en el marco del debido proceso y conforme al art. 36-II de la L. N° 2341 (LPA), aplicable supletoriamente al caso, en virtud al art. 74 de la L. N° 2492, se consideró pertinente sanear el procedimiento anulando obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta las citadas Resoluciones Sancionatorias, debiendo la Administración Tributaria emitir las nuevamente, pronunciándose de forma motivada sobre los descargos presentados por el contribuyente.

### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que el 31 de octubre de 2008, la Administración Tributaria notificó por cédula a Víctor Jorge Pacheco Franco representante legal del Club The Strongest, con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 2012201046, 2012201052, 2012201056, 2012201051, 2012201050, 2012201049, 2012201057, 2012201048, 2012201055 y 2012201054, por el IT de los periodos fiscales diciembre 2007, febrero, marzo, mayo a octubre 2008, y diciembre 2009; asimismo notificó con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 2012201047 y 2012201053, por el IVA y RC-IVA de los periodos fiscales junio y octubre de 2009, en los que señala que el contribuyente presentó declaraciones juradas de los impuestos y periodos descritos, determinando la existencia de una obligación tributaria no pagada, asimismo, resolvió instruir el inicio del sumario contravencional, de acuerdo al art. 168 de la L. N° 2492, por existir suficientes indicios de haber incurrido en la contravención de Omisión de Pago, sancionada con el 100% del tributo omitido, y le concede al contribuyente el plazo de 20 días para que se presenten descargos que hagan a su derecho y efectúe el pago del importe de la multa (fs. 13-20, 15-22, 17-23 de antecedentes administrativos, anexos 2 al 13).

El 20 de noviembre de 2012, Alberto Lema Cavour, representante legal del Club The Strongest, presentó descargos, señalando que las notificaciones han sido dirigidas a Víctor Jorge Pacheco Franco, siendo que el actual presidente y representante del Club es Kurt Reinch San Martín, lo que hizo conocer en varios memoriales, motivo por el cual las notificaciones contienen vicios de nulidad que deben ser subsanados, puesto que están dirigidas a un tercero y no al representante legal, en calidad de prueba ajunta fotocopias legalizadas de los Testimonios de Poder Nos. 87/2011 y 716/2010 (fs. 22-32 vta., 24-34 vta. 25-35 vta. de antecedentes administrativos anexos 2 al 13).

El 28 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias Nos. 201220665, 201220666, 201220667, 201220668, 201220669, 201220670, 201220671, 201220672, 201220673, 201220674, 201220675 y 201220676 notificadas por cédula a Víctor Pacheco Franco el 24 de diciembre de 2012, que resuelven sancionar con una multa igual al 100% del tributo omitido expresado en UFV a la fecha del vencimiento (fs. 38-46, 36-44 y 38-45 de antecedentes administrativos, anexos 2 al 13).

El contribuyente, planteó recurso de alzada, el mismo que fue resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0376/2013 de 15 de abril, la cual anuló obrados hasta las Resoluciones Sancionatorias, y dispuso que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales emita nuevas Resoluciones Sancionatorias estableciendo los fundamentos de hecho y de derecho en base a la documentación presentada por el contribuyente, decisión que fue confirmada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la resolución impugnada en el presente proceso (fs. 107-115 y 157-164, anexo 1)

Planteado el proceso contencioso administrativo, materia de autos, fue tramitado como ordinario de puro derecho, habiéndose citado al tercero interesado Club The Strongest, quien se apersonó al proceso con memorial de fs. 84 a 88.

Concluido el trámite se decretó autos para Sentencia.

### IV. De la problemática planteada.



La entidad demandante controvierte la decisión de la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) en sus dos instancias, de anular las Resoluciones Sancionatorias con el argumento que no se establecieron los fundamentos de hecho y de derecho en base a la documentación presentada por el contribuyente; no obstante que los descargos presentados por el sujeto pasivo no desvirtúan las cuestiones de fondo del proceso que es la sanción por omisión de pago emergentes del incumplimiento de pago de las declaraciones juradas.

Por su parte, la autoridad demandada observa que en las Resoluciones Sancionatorias se emitió pronunciamiento únicamente en relación a la ausencia de documentación que desvirtúa la sanción tipificada, y no así sobre los descargos presentados por el contribuyente, consistentes en fotocopias de los Testimonios de Poder Nos. 87/2011 y 716/2010, concernientes al cambio de representante legal del Club The Strongest.

En autos, se tiene que el contribuyente en el plazo conferido en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional no presentó descargos con relación al pago de los montos determinados en las declaraciones juradas, sin embargo se evidencia también, que Alberto Lema Cavour en representación del Club The Strongest, mediante memorial presentado el 20 de noviembre de 2012, presentó descargos, advirtiendo que las notificaciones practicadas han sido dirigidas a Víctor Jorge Pacheco Franco, siendo que el actual representante legal del citado Club es Kurt Reinch San Martín y acompaña como prueba de lo aseverado fotocopias legalizadas de los Testimonios de Poder Nos. 87/2011 y 716/2010; descargos que no fueron considerados en las Resoluciones Sancionatorias emitidas el 28 de noviembre de 2012, es decir, no merecieron valoración, motivación y fundamentación, conforme previene el art. 99 del Cód. Trib. Boliviano, el mismo que establece que la resolución determinativa debe contener fundamentos de hecho y de derecho, por lo que al no haberse dado cumplimiento a dicho mandato legal, la Administración Tributaria transgredió los arts. 68, Numerales 6 y 7 de la L. N° 2492.

Que el derecho a la defensa y a la seguridad jurídica imponen a la administración tributaria no sólo la obligación de comunicar los cargos que se le imputan al sujeto pasivo, sino también a compulsar y valorar los descargos presentados por el contribuyente, al margen de que éstos se encuentren dirigidos o no a desvirtuar la sanción tipificada. En el presente caso, la Administración Tributaria no se pronunció sobre la procedencia o improcedencia de los descargos presentados por el contribuyente, los mismos que debieron merecer pronunciamiento en las resoluciones sancionatorias emitidas, en resguardo del derecho al debido proceso y al derecho de defensa consagrados en los arts. 115 y 117 de la C.P.E.

En la especie, siendo que en el caso de autos no existe pronunciamiento en relación a la controversia de fondo, habida cuenta que el proceso de impugnación centra su atención en cuanto a la falta de pronunciamiento de la Administración Tributaria sobre los descargos presentados por el contribuyente en la etapa sancionatoria, los cuales evidentemente no fueron valorados en las Resoluciones Sancionatorias, se concluye que la actuación de la autoridad demandada es correcta, además decidió la causa sin apartarse del marco en el que debía circunscribir su respectiva resolución.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los artículos 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0957/2013 de 1 de julio de 2013.

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

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



56

**Gerencia GRACO La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contenciosa administrativa.  
Distrito: Oruro.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 27 a 32, interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0953/2013 de 01 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Ernesto Rufo Mariño Borquez; la contestación de fs. 68 a 71 vta., la notificación mediante provisión citatoria al tercero interesado practicado el 17 de febrero de 2014 cursante a fs. 48; demás antecedentes del proceso y la emisión de la Resolución impugnada.

I.-Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia GRACO La Paz del SIN emitió orden de verificación N° 0012OVE02446 de 19 de septiembre de 2012, para comprobar hechos y/o elementos relacionados al Impuesto al Valor Agregado (IVA) derivado del contenido de las facturas declaradas por el contribuyente, Periodistas Asociados Televisión (PAT) Ltda., durante los periodos fiscales: febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008. A solicitud del contribuyente se emitió el Auto N° 25-0259-2012 de 4 de octubre que amplió el plazo para la respuesta hasta el 8 del mismo mes y año.

Luego, por requerimiento de Documentación N° 00097315 pidieron al contribuyente duplicados de las declaraciones juradas IVA, libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA y medios de pago empero, ante el incumplimiento por parte del contribuyente a la entrega de información se libró Actas de Contravenciones Tributarias Nos. 00040893 y 00040894 ambas de 1 de noviembre de 2012 por el incumplimiento en la entrega de la información y documentación requerida por la administración tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación dentro de los plazos y formas establecidos respecto a la orden de Verificación N° 0012OVE02446, aplicando la multa de UFV 3.000.- según el anexo "A" num. 4 sub num. 4.1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007.

El 5 de noviembre de 2012, se emitió Informe Final CITE: SIN/GGLPZ/DF/PPD/INF/2688/2012 y Vista de Cargo N° 32-0315-2012, CITE: SIN/GGLPZ/DF/PPD/VC/358/2012, que realizaron observaciones a las notas fiscales no válidas para el registro y apropiación del crédito fiscal, determinando lo siguiente: a) Un adeudo preliminar a favor del fisco de UFV 359.057 equivalente a Bs 642.382; y, ante el pago de menos, calificaron la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, sancionándolo con una multa del 100% del impuesto omitido; y, b) Se otorgó al contribuyente el plazo de 30 días para presentar pruebas o formular descargos. Notificado el contribuyente mediante cédula el 9 de noviembre de 2012 pero no presentó pruebas y menos canceló la suma adeudada, concluyendo el procedimiento administrativo con la R.D. N° 17-1153-2012 que establece una deuda tributaria total de UFV 300.312, equivalentes a Bs 540.166.-, por los siguientes conceptos: IVA sobre base cierta por Bs 160.077; por los periodos fiscales: febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2008; omisión de pago con multa del 100% del tributo omitido que hace UFV 116.761; e, incumplimiento de entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria respecto a la Orden de Verificación N° 0012OVE02446 y requerimiento de Documentación N° 00097315 con una multa de UFV 3.000.- por cada una, haciendo un total de UFV 6.000.-

Notificaron al contribuyente-Periodistas Asociados Televisión Ltda. (PAT)- este presentó recurso de alzada, impugnando la R.D. N° 17-1153-2012, fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0364/2013, que revocó parcialmente el acto impugnado dejando sin efecto el importe de UFV 6.000.- por incumplimiento de deberes formales establecido en las actas de contravenciones tributarias. Con esos antecedentes, la administración tributaria interpuso recurso jerárquico que fue resuelto con la emisión de la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ0953/2013 de 1 de julio, que confirmó la resolución de primera instancia, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de UFV 116.761.- por IVA, más intereses y sanción por omisión de pago.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Reclama que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0364/2013 lesionó los derechos de la administración tributaria porque aplicó erróneamente el principio non bis in ídem, puesto que si bien existe identidad de sujeto y causa; sin embargo, no concurre la identidad de objeto por lo siguiente:

a) Las R.D. N° 17-1052-2011 y 17-1153-2012 tratan de procedimientos diferentes: la primera, es una orden de fiscalización parcial-00100FE00102-cuyo alcance está previsto en los arts. 29, 31 y 32 del D.S. N° 27310 reglamentado en la R.N.D. N° 10-0005-13 y, la segunda es una orden de verificación externa-0012OVE02446-.

b) En la orden de Fiscalización N° 00100FE00102, se pidió documentación referida al IVA, IT e IUE mientras que en la Orden de Verificación N° 0012OVE02446 que emplazó al contribuyente a la presentación de la documentación requerida dentro del plazo de 5 días a partir de su notificación y posteriormente pidieron documentación mediante Requerimiento N° 00097315. Los citados procedimientos fueron distintos en cuanto a hechos y plazos que culminaron con la emisión de las R.D. N° 17-1052-2011 y 17-1153-2012.

c) Respecto a la Orden de Fiscalización N° 00100FE00102 se emitió acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación N° 27964 por incumplimiento en la presentación de la documentación solicitada por requerimiento N° 0096766 que a diferencia de la Orden de Verificación N° 0012OVE02446 se emitió acta de contravenciones tributaria vinculada al procedimiento de determinación N° 00040893 por falta de presentación de documentación; es decir, existen dos requerimientos diferentes.

En base a lo expuesto, sostiene que son distintos los alcances de la orden de fiscalización y la de verificación; es diferente la documentación pedida a través de dos requerimientos distintos que cuentan con plazos y fechas diferentes; "cada nuevo Requerimiento contiene un nuevo 'objeto' diferenciándose en cada uno de ellos la finalidad de solicitar documentación" (sic), agregando que la mala fe, negligencia o impericia del contribuyente impidió que presentara la documentación requerida por lo que debe mantenerse la multa por su conducta contraventora.

Finalmente, señala que la documentación exteriorizada por el contribuyente durante la fiscalización realizada que culminó con la R.D. N° 17-1052-2011 fue impugnada el 17 de enero de 2012 mediante recurso de alzada y, como la Orden de Verificación N° 0012OVE2446 fue emitida en mayo de ese año, toda la documentación que había proporcionado el contribuyente y la única que contaba la administración tributaria fue remitida a la autoridad de impugnación tributaria. Del mismo modo indica toda la documentación original presentada por el contribuyente por la Orden de Fiscalización N° 0010OFE00102 fue devuelta tal cual consta en los antecedentes administrativos por lo que el contribuyente PAT contaba con la documentación original que pudo presentarla a la administración tributaria pero no lo hizo y únicamente presentó las notas de 2 y 30 de octubre de 2012 sin adjuntar respaldo alguno. Las facturas o notas fiscales presentadas a la Orden de Fiscalización N° 0010OAFE0012 es distinta a la pedida en la Orden de Verificación N° 0012OVE2446. Si se fiscaliza a un contribuyente, el procedimiento culmina con la emisión de una Resolución Determinativa; posteriormente, si en otra fecha se inicia otro procedimiento administrativo, es correcto que el contribuyente presente la documentación solicitada ya que del primer procedimiento le devolvieron antecedentes y no puede oponerse a que se verifique el cumplimiento de obligaciones.

### I.3. Petitorio.

Solicita se admita la demanda y en consecuencia, se declare la revocatoria parcial de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0953/2013 de 1 de julio, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 17-1153-2012 en lo referente a la multa de UFV 6.000.- ambas actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación N° 00040893 y 00040894.

### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por memorial cursante de fs. 68 a 71 vta., contestó en forma negativa señalando: 1) La documentación solicitada por la administración tributaria en las RR.DD. Nos. 17-1052-2011 y 17-1153-2012 fue la misma así como la conducta desarrollada por el sujeto pasivo por lo que existe identidad de causa en los procesos sancionadores e identidad de sujetos; en cuanto al objeto, ambas resoluciones tienen la finalidad de establecer la responsabilidad sobre el incumplimiento de presentar la documentación requerida por la administración tributaria en los plazos y la forma establecida así como aplicar la sanción correspondiente por dichas contravenciones; 2) Los argumentos expuestos en la demanda no fueron observados en instancia de alzada ni jerárquica, confundiendo el demandante el elemento identidad de objeto con los datos numéricos de los actos administrativos; y, 3) La posibilidad de presentar documentación no altera el hecho de que se trata de un nuevo requerimiento de presentar documentos que antes ya fue realizada y por el cual fue sancionado el sujeto pasivo; si fue sancionado por incumplimiento no corresponde argumentar que la documentación fue devuelta y que podía cumplirse con su presentación, puesto que de ser suficiente dicha información no se habría sancionado en primera instancia su incumplimiento.

### II.1. Petitorio.

En base a lo expuesto, pide se declare improbada la demanda contenciosa administrativa planteada, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0953/2013 de 1 de julio.

Corrida en traslado la respuesta, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN por memorial cursante de fs. 75 a 78, haciendo uso de la réplica puntualizó lo siguiente: i) La Orden de Verificación N° 0012OVE02446 tuvo un alcance limitado al crédito fiscal IVA por los periodos fiscales febrero, abril y mayo a diciembre de 2008 regulado por el art. 32 del D.S. N° 27310 mientras que el proceso de fiscalización abarcó mayores elementos o datos relacionados con las transacciones económicas realizadas por el sujeto pasivo en el IVA, IT e IUE de los periodos fiscales enero a diciembre de 2008; y, ii) Si bien el art. 93-II del Cód. Trib. Boliviano es claro cuando indica que no debe repetirse el objeto de la fiscalización empero, en el caso presente, realizaron una verificación figura distinta a la fiscalización.

Daney David Valdivia Coria por la AGIT, mediante escrito cursante de fs. 81 a 82, efectuó dúplica sosteniendo que el demandante no se pronunció sobre el contenido de la contestación, por lo que no se puede suplir la falta de carga argumentativa.

### Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

II.1. Orden de fiscalización parcial 0010OFE00102, emitida por GRACO La Paz del SIN, destinada al contribuyente PAT Ltda., del período: enero a diciembre de 2008, solicitando entre otros, la presentación de duplicados de D.D.J.J. del impuesto IVA, IT e IUE, libro de ventas-IVA, libro de compras-IVA, notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA, extractos bancarios, comprobante de ingresos y egresos con respaldo, que fue notificado al contribuyente el 19 de octubre de 2010 (fs. 90 del anexo 1; y, fs. 1 del anexo 3)

II.1.1. Vista de cargo 32-0065-2011 de 14 de octubre de 2011, que determina el adeudo tributario sobre base cierta, por los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, de 11.674.454.- UFV que debe ser pagada por el contribuyente PAT Ltda., indicando que el "...importe que se conforma del tributo omitido, intereses, la sanción preliminar de la conducta e incumplimiento a deberes formales..." (sic) (fs. 91 a 102 del anexo 1).

II.1.2. Resolución Determinativa 17-1052-2011 de 16 de diciembre de 2011, que muestra entre otros la verificación al impuesto IVA de los periodos enero a diciembre 2008 y el establecimiento del reparo adeudado al fisco por dicho periodo (fs. 2 a 20 del anexo 3).

II.1.3. Interpuesto recurso de alzada por el contribuyente PAT Ltda., se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0554/2012 de 25 de junio, que entre otros, revocó parcialmente la R.D. N° 17-1052-2011 (fs. 34 a 50 del anexo 3).

II.1.4. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1006/2012 de 22 de octubre, que entre otros, revocó parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0554/2012, manteniendo firme el tributo omitido más el mantenimiento de valor y las multa por incumplimiento a deberes formales (fs. 51 a 81 vta. del anexo 3).

II.2. Orden de verificación 0012OVE02446 de 19 de septiembre de 2012, emitida por GRACO La Paz del SIN, destinada al contribuyente PAT Ltda., correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos: febrero, abril a diciembre de la gestión 2008 (fs. 3 del anexo 1), que fue notificada por cédula el 25 de septiembre de ese año (fs. 10 del citado anexo).

II.2.1. Mediante nota presentada el 2 de octubre de 2012, el citado contribuyente solicitó la ampliación en el plazo de la respuesta (fs. 12 del anexo 1), que mereció una respuesta favorable por Auto N° 25-0259-2012 que aumentó el plazo para la presentación de documentos hasta el 8 de octubre de ese año (fs. 13 del anexo 1).

II.2.2. Luego, por nota de 5 del mes y año antes citado, PAT Ltda., pidió se tenga por cumplida la orden de verificación señalando que la documentación requerida por el SIN fue entregada a la administración tributaria dentro del proceso de fiscalización 0010OFE0102 de 9 de octubre de 2010 (fs. 15 del anexo 1), obteniendo la dictación del Auto 25-0285-2012 de 16 de octubre que indica que se tendrá presente en su oportunidad (fs. 16 del anexo 1).

II.2.3. Requerimiento de solicitud de documentación 00097315 -reiteración- emitida por el SIN pidiendo al contribuyente entre otros, libros de compra-IVA y duplicados de DD.JJ. al IVA (fs. 18 del anexo 1), que es notificada a PAT Ltda., mediante cédula el 26 de octubre de 2012 (fs. 21 del anexo 1).

II.2.4. Nota presentada por el contribuyente, el 30 de octubre de 2012, solicitando a GRACO La Paz del SIN tenga por cumplido el requerimiento en razón a que la documentación pedida fue entregada en el proceso de fiscalización 0010OFE102 de 9 de octubre de 2010 (fs. 26 a 27 del anexo 1).

II.2.5. Acta por contravención tributaria de 1 de noviembre de 2012, N° 00040893, se impuso multa de UFV 3.000; al contribuyente PAT Ltda., por incumplimiento al deber formal de entrega de información y documentación requerida por la administración tributaria durante la ejecución de la orden de verificación 0012OVE02446 (fs. 28 del anexo 1).

II.2.6. Acta por contravención tributaria de 1 de noviembre de 2012, N° 00040894, se impuso multa de UFV 3000.- a PAT Ltda., por incumplimiento al deber formal de entrega de información y documentación requerida por la administración tributaria por Requerimiento N° 97315 (fs. 29 del anexo 1).

II.2.7. Vista de Cargo 32-0315-2012 de 5 de noviembre de 2012, que determinó el adeudo tributario de UFV 359.057.- correspondiente al periodo febrero, abril a diciembre de 2008 (fs. 153 a 156 del anexo 1), notificándose a PAT Ltda., el 9 del mismo mes y año (fs. 162).

II.2.8. R.D. N° 17-1153-2012 de 21 de diciembre de 2012, que entre otros, resolvió sancionar al contribuyente PAT Ltda., -hoy tercero interesado- con una multa de UFV 3.000.- por cada acta de contravención tributaria, haciendo un total de UFV 6.000.- (fs. 177 a 182).

II.2.9. La citada resolución fue impugnada por el contribuyente mediante recurso de alzada indicando que dentro de la orden de fiscalización externa 0010OFE0102 presentó descargos correspondientes al IVA, IT e IUE de todo el periodo 2008 (fs. 28 a 30). La Gerencia GRACO La Paz del SIN respondió sosteniendo que la orden de fiscalización externa no tiene relación con la orden de verificación; los descargos presentados por el contribuyente a la orden de fiscalización no fueron probados; y, como la Orden de Fiscalización culminó con la R.D. N° 17-1052-2011 de 16 de diciembre, fue impugnada por el contribuyente el 17 de enero de 2012 mediante recurso de alzada y, al tener la orden de verificación y el requerimiento fecha de septiembre y octubre de 2012 fue remitida a la autoridad de impugnación tributaria mientras que los documentos originales fueron devueltos al contribuyente que bien pudo volverlos a presentar (fs. 38 a 41 vta. del anexo 2).

II.2.10. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0364/2013 de 15 de abril, que revocó parcialmente la R.D. N° 17-1153-2012 de 21 de diciembre de 2012, dejando sin efecto el importe total de 6.000.- UFV por incumplimiento de deberes formales establecidas en las actas de contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación N° 40893 y 40894 ambas de 1 de noviembre de 2012, manteniendo firme subsistente el tributo omitido por el IVA, más intereses y sanción de omisión de pago de los periodos fiscales febrero, abril a octubre de 2008 (fs. 82 a 95 del anexo 2).

II.2.11. Presentado recurso jerárquico por parte de la Gerencia GRACO La Paz del SIN (fs. 99 a 101 vta. del anexo 2), se pronunció Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0953/2013 de 1 de julio, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0364/2013 de 15 de abril y, en consecuencia, revocó parcialmente la R.D. N° 17-1153-2012 de 21 de diciembre de 2012, dejando sin efecto las multas de 3.000.- UFV por cada una de las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación N° 40893 y 40894, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago de los periodos fiscales febrero, abril a octubre de 2008 (fs. 121 a 129 del anexo 2).

### III.- Identificación del problema jurídico planteado.

En base a lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en lo siguiente: Si la Autoridad de Impugnación Tributaria en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0953/2013 de 1 de julio, aplicó erróneamente el principio non bis in idem al dejar sin efecto las multas de 3.000.- UFV's impuestas al contribuyente por incumplimiento a deberes formales.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

#### IV. Análisis del problema jurídico planteado.

Identificada la problemática corresponde examinar los razonamientos empleados por la autoridad demandada en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0953/2013 de 1 de julio-hoy cuestionada-, en lo que respecta a la sanción por incumplimiento a deberes formales; en ese sentido, se advierte que aplicó el principio non bis in ídem indicando lo siguiente:

a) "...se advierte la identidad de sujeto en las sanciones establecidas, en primer lugar en la R.D. N° 17-1052-2011 y es segundo lugar en la R.D. N° 17-1153-2012, siendo dicho sujeto la empresa Periodistas Asociados Televisión LTDA."

b) En cuanto a la identidad de objeto indicó que "... el objeto de los procesos sancionadores es el de establecer la responsabilidad sobre el incumplimiento de presentar la documentación requerida por la administración tributaria en los plazos y la forma establecida, así como el de aplicar la sanción correspondiente, por dichas contravenciones, aclarando que la documentación requerida es idéntica; (...) solicitud realizada en virtud a la Orden de Verificación N° 0012OVE02446 y mediante Requerimiento N° 97315 para el caso de las sanciones impuestas por la R.D. N° 17-1153-2012. Por lo cual se establece también la identidad de objeto, puesto que en los procesos sancionadores unificados a los procesos de determinación respectivos, se resolvió la misma sanción".

c) Sobre la identidad de causa agregó: "...la documentación solicitada por la Administración Tributaria en todos los casos fue la misma, así como también la conducta desarrollada por el sujeto pasivo en diferentes ocasiones fue la misma; por lo que se puede establecer identidad de causa en los procesos sancionadores unificados a los respectivos procesos para determinar la deuda tributaria", agregando luego que: "...mediante R.D. N° 17-1052-2011, se sancionó al sujeto pasivo con 3.000 UFV (...), y mediante R.D. N° 17-1153-2012 se sancionó con 6.000.- UFV por la misma conducta (sanciones correspondientes a las Actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 40893 y 40894); evidenciándose la identidad de sujeto, objeto y causa..."

d) "...la posibilidad de presentar o no la documentación solicitada, por la que anteriormente se sancionó su incumplimiento, no altera el hecho que se trata de una solicitud de presentar documentación que antes ya se realizó, y por la cual fue sancionado el sujeto pasivo, además de advertirse que si fue sancionado por dicho incumplimiento, no corresponde el argumento que la documentación fue devuelta y en virtud a esto podía cumplirse con la presentación de la misma, puesto que de ser suficiente dicha información no se habría sancionado en primera instancia por su incumplimiento".

La S.C. N° 0506/2005-R de 10 de mayo, citada por la S.C. N° 1564/2011-R de 11 de octubre, indicó: "El principio non bis in ídem implica, en términos generales, la imposibilidad de que el Estado sancione dos veces a una persona por los mismos hechos. En la doctrina y jurisprudencia española, el principio implica la prohibición de imponer una doble sanción, cuando existe identidad de sujeto, del hecho y del fundamento respecto a una conducta que ya fue sancionada con anterioridad", agregando luego el citado fallo "...se vulnera el `non bis in ídem` no sólo cuando se sanciona sino también cuando se juzga nuevamente a una persona por un mismo hecho".

En ese contexto, los antecedentes expuestos ut supra muestran que los procedimientos empleados por la administración tributaria tuvieron la misma finalidad, comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente (identidad de objeto) y en función ello exigió la presentación de documentos al contribuyente. La jurisprudencia de este tribunal en lo que respecta a la orden de fiscalización y de verificación indicó: "Lo que implica que la razón y el objeto de ambos procesos de verificación y fiscalización, es la misma, diferenciados únicamente por su alcance, periodos y hechos, de conformidad al art. 29 del D.S. N° 27310, por esta razón el código tributario se refiere a ambos procedimientos de manera indistinta y análoga porque se complementan adecuadamente en su tratamiento legal" (Sentencia de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia N° 013/2013 de 6 de marzo); asimismo, se constata la existencia de la identidad de sujeto, PAT Ltda.; y, en cuanto a la identidad de causa (sanción por la no presentación de documentación), se evidencia que las multas impuestas al sujeto pasivo mediante Actas por Contravención Tributaria N° 00040893 y 00040894, no correspondían en razón a que el sujeto pasivo cumplió con dicho deber formal en el proceso de fiscalización parcial 0010OFE00102 del cual emergió ser sancionado. Y, pese a que el contribuyente hizo conocer oportunamente a la administración tributaria que cumplió con dicha obligación, conforme se mostró en los puntos II.2.1 y II.2.2. del presente fallo judicial, obteniendo el pronunciamiento favorable del Auto 25-0285-2012 de 16 del mismo mes y año, que decretó que se tendría presente en su oportunidad (fs. 16 del anexo 1); sin embargo, luego fue sancionado, incurriéndose así en un doble castigo por un mismo hecho, consecuentemente, la afirmación de la entidad demandante en sentido de que la Autoridad de Impugnación Tributaria aplicó erróneamente el principio non bis in ídem al dejar sin efecto las multas impuestas al contribuyente -PAT Ltda.- no resultan evidentes.

#### V. Conclusiones.

Por lo expuesto, este tribunal llega al convencimiento de que no corresponde imponer las multas contenidas en las Actas por contravención tributaria de 1 de noviembre de 2012, en razón a que vulnera la garantía del contribuyente del non bis in ídem que prohíbe a la administración tributaria sancionar dos veces por un mismo hecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 27 a 32, interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, sin costas; y, en consecuencia, mantiene firme la decisión contenida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0953/2013 de 1 de julio, por haber actuado correctamente al liberar al contribuyente PAT Ltda. de la multa de 6.000.- UFV impuestas mediante Actas por contravenciones tributarias de 1 de noviembre de 2012.

**Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



57

**Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Cochabamba.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 50 a 54 y vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0997/2013 de 9 de julio (fs. 26 a 41), el memorial de contestación de fs. 95 a 99, la réplica de fs. 103 a 105 y vta., la dúplica de fs. 108 y vta., el memorial presentado por el tercero interesado de fs. 125 a 130, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Mario Vladimir Moreira Arias, en su condición de Gerente a.i GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la R.A. de Presidencia N° 03-0495-13 de 27 de septiembre (fs. 49), se apersonó por memorial de fs. 50 a 54 y vta., manifestando que al amparo de lo previsto en el artículo 70 de la L. N° 2341, en los artículos 778 y siguientes del Cód. Pdto. Civ., en la disposición final quinta de la L. N° 2175 que modifica el art. 779 del Cód. Pdto. Civ., aplicable en materia tributaria por mandato del art. 74-2 de la L. N° 2492, así como de la S.C. N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0997/2013 de 9 de julio.

1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que por Orden de Verificación N° 3912OVE00117 de 10 de septiembre de 2012, se procedió a la verificación del cumplimiento de las disposiciones y normativa tributaria vigente por los periodos fiscales de la gestión 2008, bajo la modalidad de verificación específica Crédito Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuyo alcance comprende la verificación de las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el registro del saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado declarado en la casilla Código 635 de las declaraciones juradas (DDJJ) del IVA, formulario 210 de los periodos fiscales febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de la gestión 2008, de la empresa MANACO.

2.- Que el 12 de septiembre de 2012 se notificó al contribuyente MANACO con el Requerimiento N° 00114274, generando que el mismo presente fotocopias de la documentación solicitada, la cual fue recibida mediante acta de recepción de documentación cursante de fs. 47, por lo que se realizó el trabajo sobre base cierta, dando como resultado de la revisión, evaluación y valoración de la documentación presentada por el contribuyente, el Informe con CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01469/2012 de 9 de noviembre.

3.- Que de la fiscalización realizada sobre base cierta de acuerdo a lo establecido en el art. 43-I de la L. N° 2492, sobre la base de la información presentada por el contribuyente y de acuerdo a los Informes CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01469/2012 de 19 de octubre, y CITE: SIN/GGCBBA/DF/VI/INF/01515/2012 de 22 de noviembre, se constató que los saldos a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado, contenidos en las casillas Código 635 de las DDJJ del IVA, formulario 210 de los periodos de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008 presentados ante la Administración Tributaria (AT), que originaron la determinación de impuestos omitidos según la información reportada por la aplicación Cuenta Corriente del Contribuyente-CCC del Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria (SIRAT2), no se encontraban respaldados con documentos que constituyan prueba suficiente que sustente la acreditación de los registros del saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado, además que el sujeto pasivo presentó documentación en fotocopia simple incumpliendo lo establecido en el art. 217-a) de la L. N° 2492.

4.- Que el 9 de noviembre de 2012, se emitió la Vista de Cargo N° 26-000120-12, estableciendo una deuda tributaria a la fecha de su emisión, de UFV 9.569.344.-, equivalentes a Bs 17.128.648, importe que incluye el impuesto omitido actualizado, interés y sanción por la calificación preliminar de la conducta de conformidad a lo dispuesto por los arts. 160-3 y 165 de la L. N° 2492, la cual fue notificada al contribuyente Manufactura Boliviana S.A. (MANACO), otorgándole un plazo de 30 días corridos para formular y presentar descargos conforme al art. 98 de la L. N° 2492.

5.- Que el 20 de noviembre de 2012 el contribuyente presentó descargos a la Vista de Cargo N° 26-000120-12, dando lugar a la emisión del Informe con CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01765/2012 de 20 de diciembre, el cual ratificó la deuda tributaria establecida en la vista de cargo. Que de acuerdo al procedimiento señalado por el art. 99 de la L. N° 2492, el 26 de diciembre de 2012 la AT emitió la R.D. N° 17-00768-12, por la que declaró los adeudos tributarios por el IVA de los periodos fiscales de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008, por un total de Bs 17.227.689.-, por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, disponiendo que el importe se actualice a la fecha de pago en aplicación de los arts. 47 y 165 de la L. N° 2492, 42 del D.S. N° 27310 y 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- La AT señaló que conforme al art. 70 num. 4 y 5 de la L. N° 2492, se constituyen en obligaciones del sujeto pasivo, el respaldar las actividades y obligaciones gravadas a través de documentos, así como demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan; y que el art. 80-II de la misma norma legal, dispone que en las presunciones legales que admiten prueba en contrario, quien se beneficie con ellas debe probar el hecho conocido del cual resulte o se deduzca la aplicación de la presunción. Quien pretenda desvirtuar la presunción, deberá aportar la prueba correspondiente; asimismo refirió que la carga de la prueba de acuerdo al art. 76 de la L. N° 2492, corresponde a quien pretenda hacer valer sus derechos.

Manifiestó que en antecedentes de la resolución de recurso jerárquico, se tiene el testimonio del proceso contencioso tributario seguido por PEMBROKE Ltda. contra la Gerencia Distrital La Paz del SIN, el cual contiene la Sentencia N° 11/99 de 30 de agosto, el A.V. N° 319/00 de 23 de octubre, A.S. N° 144 de 13 de junio de 2003, Resolución N° 01/2007 de 9 de febrero y la Resolución N° 077/2007 emitida por la Sala Social y Administrativa Segunda de la Corte Superior de La Paz, de donde se advierte que la referida Sentencia declaró probada en parte la demanda deducida por PEMBROKE Ltda., siendo ratificada por el auto de vista y por el auto supremo, evidenciándose que MANACO intervino en actuaciones solo en representación de PEMBROKE Ltda., no existiendo ninguna resolución judicial que determine beneficio alguno a favor de MANACO.

Refirió que hasta la emisión de la RD no se acompañó documentos que prueben la reorganización de PEMBROKE Ltda., así como la existencia de derechos y obligaciones a favor de MANACO, o cambio de razón social de PEMBROKE Ltda. a MANACO, por lo que esta última empresa no logró demostrar y respaldar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos contenidos en las casillas Código 635 de las DDJJ del IVA, formulario 210 de los periodos fiscales de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008.

Continuó señalando que conforme a las facultades establecidas por el art. 100 de la L. N° 2492, la AT realizó el proceso de determinación que concluyó con la emisión de la RD que ahora es injustamente impugnada, toda vez que el contribuyente no demostró mediante documentos el beneficio obtenido judicialmente por PEMBROKE Ltda., es decir que realizó compensaciones sin probar fehacientemente el origen del importe o del beneficio del crédito fiscal que reclama a su favor, lo que dio lugar a la determinación de impuestos omitidos según el SIRAT2.

I.2.2.- Indicó que el art. 81 de la L. N° 2492, concordante con el artículo 47-IV de la L. N° 2341, establecen la apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas conforme al principio de la sana crítica, el cual se entiende como aquella garantía que ampara al contribuyente respecto a las pruebas, para que estas sean valoradas correctamente y no de manera arbitraria, otorgándoles un valor en base a un análisis crítico y razonado, siguiendo las reglas de la lógica y de la experiencia, evidenciándose bajo este razonamiento que la AT no puede valorar los descargos presentados por el contribuyente de manera discrecional como dispuso la instancia jerárquica.

Finalmente refirió que la AT para hacer efectivo el principio de la sana crítica, tiene la potestad de aplicar el principio de verdad material que se encuentra en los arts. 4-d) de la L. N° 2341 y 74-1 de la L. N° 2492, concordante con lo establecido en el art. 66-1 de la última ley citada, debiendo considerar que el art. 81 de la L. N° 2492 dispone que se admitirán las pruebas no presentadas antes de la emisión de la RD, siempre que se pruebe que la omisión no fue por causa propia y se cumpla con el juramento de reciente obtención, asegurando el principio de preclusión, por lo que queda plenamente demostrado que la resolución jerárquica, al haber anulado la resolución de recurso de alzada, vulneró los principios del debido proceso, el derecho a la defensa y la seguridad jurídica que se encuentran establecidos en la Constitución Política del Estado.

#### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la presente demanda contencioso administrativa y se resuelva revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0997/2013 de 9 de julio, disponiendo que se mantenga firme y subsistente la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0211/2013 de 19 de abril y la R.D. N° 17-00768-12 de 26 de diciembre.

#### II.- De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a MANACO S.A., en su condición de tercer interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 95 a 99, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 93) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que la parte demandante pretende inducir a error; que no obstante, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que los argumentos expuestos en la demanda solamente hacen una relación de hechos y citas normativas, sin especificar claramente qué normas o pruebas fueron mal interpretadas o mal analizadas, o de qué forma la AGIT vulneró los derechos reclamados, puesto que no basta reiterar fundamentos, citar normas y hacer una relación de hechos, debiendo ser los fundamentos demandados claros respecto a la existencia de alguna vulneración, no pudiendo suplirse esta carencia de carga argumentativa.

Refirió asimismo que de la revisión de los antecedentes, se advierte que la AT notificó la Orden de Verificación N° 3912OVE00117 con alcance de verificación de las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el registro del saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado, declarado en la casilla Código 635 de las DDJJ, formulario 210 de los periodos febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008; así como también, que el contribuyente presentó copias simples de las Notas CITE: GDGC/DRE/N/436/2008, Cite: Manaco Legal N° 118/2008, CITE: GDGC/DTJ/N/46/2008, RA N° 3908OTA0025/08, copias de las DDJJ de julio a diciembre de 2008, RA 23-0215-09, copias de las DDJJ de febrero de 2008; y que la AT, verificando esta documentación emitió la Vista de Cargo argumentando que los datos a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado no se encuentran respaldados con prueba suficiente según el artículo 217 de la L. N° 2492; evidenciándose también que en el periodo de prueba el contribuyente observó lo referido a la documentación en copias simples, que a criterio de la AT no constituirían prueba suficiente, así como presentó otros documentos, entre ellos un testimonio legalizado de algunas piezas procesales del proceso Contencioso Tributario seguido por MANACO contra la AT, dentro el cual se encuentra el fallo judicial emitido por la Corte Suprema de Justicia, el que determinó que la AT debe incorporar en las DDJJ del contribuyente el crédito fiscal de UFV 5.086.411.-.

Continuó indicando que de la revisión de la documentación mencionada, se advierte que la administración tributaria emitió la R.D. N° 17-00768-12, concluyendo que MANACO efectuó compensaciones sin demostrar de manera contundente el origen del importe, determinando así los impuestos omitidos según el SIRAT2; conclusión de la cual se evidencia que la RD mencionada no emitió criterio alguno sobre la prueba Detalle (Cuadro) de saldos a favor del contribuyente del periodo actualizado- casilla Código 635 de los periodos febrero, julio a diciembre de 2008 adjuntada por MANACO a través del memorial de 14 de diciembre de 2012, en la cual se detalló periodo tras periodo el origen de los importes que el contribuyente habría consignado con la respectiva documentación de respaldo, entre ellas las RR. AA. Nos. 3907OTA0181/08, 3908OTA0025/08 y el fallo judicial según A.S. N° 144 de 13 de junio de 2002.

Que igualmente, se evidenció que el contribuyente habría llenado incorrectamente sus DDJJ de los periodos observados, puesto que las casillas Código 635 de los formularios 210 refieren un arrastre de saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado que provienen de las casillas Código 592 de los periodos anteriores a los observados, de lo que se advierte que para los periodos febrero y julio 2008, los importes consignados en las casillas Código 635 no tienen origen, puesto que el contribuyente en las DDJJ anteriores de enero y junio no declaró un monto a ser actualizado, en tanto que para los periodos de agosto a diciembre de 2008, los saldos expuestos provienen del arrastre de saldos a partir de julio 2008, situación que proviene de un incorrecto llenado de las referidas DDJJ, las cuales no fueron valoradas por la administración tributaria, a fin de orientar al contribuyente a su corrección, vulnerando el derecho del contribuyente a ser informado y asistido conforme el art. 68-1 de la L. N° 2492.

Manifestó que se observa una incorrecta valoración de la documentación de descargo presentada, puesto que el Testimonio original de algunas piezas procesales, que transcribe, entre otros, el auto de vista de la Resolución N° 319/00-SSAI CONT. tributario: PEMBROKE c/ARII La Paz de 23 de octubre de 2000, señala que en esa instancia se reconoció el proceso de fusión de PEMBROKE a MANACO, siendo esta última la que adquirió los derechos y obligaciones de la primera, habiendo sido esta resolución presentada por MANACO en copia legalizada en instancia jerárquica, demostrando que la Administración Tributaria tenía conocimiento de la referida fusión, incluso antes del inicio del proceso de verificación.

La autoridad demandada continuó señalando, que se evidencia que el contribuyente presentó en instancia de alzada copia legalizada de la R.D. N° 000878/92 de 11 de noviembre de 1992, emitida por la Administración Regional La Paz de la dirección general de impuestos internos contra PEMBROKE Ltda., las RR. AA. Nos. 061/2008 de 22 de abril, 065/2008 de 23 de mayo y 068/2008 de 30 de mayo, en las que la administración tributaria refiere que en cumplimiento del A.S. N° 144/03 y auto supremo complementario, emitidos dentro el proceso contencioso tributario contra la R.D. N° 000878/92, se procedió a la retención y embargo de créditos contra MANACO, por lo que se resolvió autorizar la compensación de oficio de Bs 292.858.- y Bs 119.231.-, de lo que se advierte, que si bien la R.D. N° 000878/92 fue emitida a PEMBROKE, la compensación de oficio efectuada por la Administración Tributaria fue contra los valores emitidos por MANACO, deduciéndose que la AT reconoció que MANACO asumió las obligaciones tributarias de PEMBROKE, por lo que resulta incongruente que la administración tributaria señale en su argumento, falta de documentos referidos a la reorganización de PEMBROKE.

Señaló también que el certificado de registro de documentos emitido por FUNDEMPRESA, referente a la fusión entre PEMBROKE y MANACO en 2 de diciembre de 2004, que fue presentado en instancia de Alzada, surtió efectos a partir de esa fecha, conforme a lo dispuesto por el art. 31 del Cód. Com., es decir que MANACO asumió los derechos y obligaciones de PEMBROKE conforme lo establece el artículo 405 del código de comercio, no existiendo deber formal para que MANACO comunique a la administración tributaria dicha fusión, debiendo considerar que el contribuyente presentó documentación que respalda dicha fusión, a fin de continuar con actuaciones posteriores al proceso contencioso tributario, por lo que la administración tributaria no puede pretender desconocer la verdad, solicitando que el contribuyente exhiba documentación, la cual ya es de su conocimiento, pretendiendo que se pruebe un hecho antes probado.



Finalmente refirió que la instancia jerárquica desestimó el argumento de la administración tributaria y de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, debido a que las pruebas presentadas en instancia de alzada no fueron valoradas correctamente, siendo que las mismas fueron ofrecidas cumpliendo el juramento de su reciente obtención conforme al art. 81 de la L. N° 2492, resultando pertinentes y oportunas, evidenciándose de esta manera que se vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente, transgrediendo los arts. 68-6 y 7 de la L. N° 2492, 115-II de la C.P.E., por lo que conforme al art. 36-II de la L. N° 2341 aplicable por mandato del art. 74-1 de la L. N° 2492, corresponde anular obrados hasta la R.D. N° 17-00768-12, con el objeto que la administración tributaria analice y valore correctamente la información de descargo que fue presentada contra la vista de cargo.

#### II.4.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 997/2013 de 9 de julio.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la administración tributaria presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 103 a 105 y vta., en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la réplica a través de providencia de fs. 106, dando lugar a que la autoridad demandada presente la réplica a fs. 108 y vta., en el que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 110, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Finalmente la Empresa MANACO S.A., presentó el memorial de contestación a la demanda en calidad de tercero interesado que cursa de fs. 125 a 130, providenciándose a fs. 131, que se remita al decreto de autos para sentencia.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 12 de septiembre de 2012, la administración tributaria notificó a MANACO con la Orden de Verificación N° 3912OVE00117, Formulario 7531 y Requerimiento N° 00114274 de 10 de septiembre de 2012 (fs. 2 y 45, respectivamente de los antecedentes administrativos), cuyo alcance era la verificación de las transacciones, hechos y elementos relacionados con el registro del saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado, declarado en la casilla Código 635 de las DDJJ. Formulario 210 del IVA, por los periodos fiscales de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008, solicitando toda la documentación que respalde y constituya prueba que sustente la procedencia y el derecho de los registros del saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado de los periodos señalados.

Que el 13 de septiembre de 2012 según acta de documentación, el contribuyente presentó a la administración tributaria copias simples de las Notas CITE: GDGC/DRE/N/436/2008; CITE: Manaco Legal N° 118/2008; CITE: GDGC/DTJ/N/46/2008; R.A. N° 3908OTA0025/08, copias de las DDJJ de 7 de agosto a 12 de agosto, R.A. 23-0215-09, copias de DDJJ de 2 de agosto, dando lugar a que la Administración Tributaria el 9 de noviembre de 2012, emita el Informe CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01469/2012, señalando que los saldos a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado, contenidos en la casilla Código 635 de las DDJJ correspondientes al IVA Formulario 210 de los periodos fiscales de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008, no se encuentran respaldados con documentación que se constituya en prueba suficiente que sustente la procedencia de los registros del saldo a favor del contribuyente por el periodo anterior actualizado, conforme lo establece el artículo 70 numerales 4 y 5 de la L. N° 2492, y observó también que el contribuyente presentó copias simples que no constituyen prueba de acuerdo al art. 217 de la L. N° 2492, estableciendo en consecuencia una deuda tributaria total de UFV 9.569.344 equivalentes a Bs 17.128.648.

Que el 14 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó a MANACO con la Vista de Cargo N° 26-00120-12 (fs. 139 a 142 de los antecedentes administrativos), estableciendo una liquidación preliminar como deuda tributaria de UFV 9.569.344.-, que incluye tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago, toda vez que se verificó que los datos a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado, no se encuentran respaldados con documentación que se constituya en prueba suficiente que sustente la procedencia de los saldos a favor del contribuyente.

Que el 14 de diciembre de 2012, el contribuyente presentó descargos contra la vista de cargo, expresando observaciones respecto al rechazo de las pruebas presentadas, adjuntado: 1) Detalle de saldos a favor del contribuyente del periodo actualizado, casilla Código 635 de febrero, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008; 2) DDJJ Rectificatoria Formulario 210 IVA Exportadores con número de Orden 3931627173 del periodo de febrero de 2008 y R.A. N° 3907OTA0181/08 de 21 de febrero; 3) DDJJ Formulario 210 IVA exportadores con número de Orden 3931164569 del periodo de julio de 2008 y R.A. N° 3908OTA0025/08 de 2 de julio; 4) DDJJ Formulario 210 IVA de los periodos agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008; 5) testimonio legalizado de la Sentencia N° 11/99 de 30 de agosto, A.V. N° 319/00 de 23 de octubre, A.S. N° 144 de 13 de junio, Resolución N° 01/2007 de 9 de febrero, Resolución AI N° 77/2007 emitida por la Sala Social y Administrativa Segunda de la Corte Superior de La Paz; 6) Memorial de 12 de junio de 2008 presentado por MANACO a la Administración Tributaria; 8) Nota CITE:GDGC/DTJC/046/2008 de 7 de julio emitida por la Gerencia Distrital GRACO Cochabamba; 9) Nota CITE: GDGC/DRE/436/2008 de 5 de julio.

Que el 20 de diciembre de 2012, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia GRACO Cochabamba emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01765/2012, señalando que de la revisión y evaluación de los descargos a la vista de cargo, dentro los cuales estaban los documentos del proceso contencioso tributario, no se encontró argumentos válidos, ratificando la deuda tributaria y recomendando la emisión de la resolución determinativa conforme a ley.

Que el 28 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó a MANACO con la R.D. N° 17-00768-12 de 26 de diciembre (fs. 280 a 290 de los antecedentes administrativos), la cual resolvió determinar una deuda tributaria total de UFV 9.572.375.-, por concepto de IVA por los periodos fiscales de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008, que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, emergentes de la falta de respaldo de los importes consignados en las casillas Código 635 de las DDJJ Formulario 210 de los periodos fiscales señalados.

III.2.- A continuación, Rocío Amalia Julio Quintana, en representación de MANACO S.A., mediante nota de fs. 34 a 48 del anexo 1, interpuso recurso de alzada contra la R.D. N° 17-00768-12, por no haberse valorado los descargos presentados, señalando inexistencia de deuda tributaria, ratificando y adjuntado prueba de reciente obtención; recurso que fue resuelto a través de la Resolución ARIT-CBA/RA 0211/2013 de 19 de abril (fs. 249 a 263, anexo 2), por la que se decidió confirmar la R.D. N° 17-00768-12, emitida por la administración tributaria.

III.3.- En virtud de lo anterior, Rocío Amalia Julio Quintana, en representación de MANACO S.A., por memorial de fs. 272 a 282 del anexo 2, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 0997/2013 de 9 de julio (fs. 382 a 397, anexo 2), decidiendo anular la Resolución ARIT-CBA/RA 0211/2013 de 19 de abril, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la R.D. N° 17-00768-12, inclusive, para que la Administración Tributaria valore y analice la información expuesta en las pruebas presentadas por el contribuyente en calidad de descargo contra la vista de cargo.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: 1) Si MANACO dentro el trámite administrativo, demostró mediante documentos su fusión con PEMBROKE y el beneficio de crédito fiscal a su favor. 2) Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al anular obrados hasta la R.D. N° 17-00768-12 y disponer que la administración tributaria valore y analice la prueba de descargo presentada por el contribuyente en contra de la vista de cargo, vulneró principios y valores constitucionales, así como normas tributarias.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

##### V.1.- Análisis y fundamentación.

En consideración de la argumentación de la parte demandante, en función de la estructura de su memorial de demanda, pese a que se advierte que sus reclamos no se encuentran expresados claramente, esta sala del Tribunal Supremo de Justicia pasa a resolver los agravios identificados conforme los fundamentos y razonamientos que a continuación se expresan:

V.2.- Respecto al primer punto de controversia, que trata sobre la fusión de PEMBROKE con MANACO, la cual a criterio de la administración tributaria no habría sido demostrada documentalente; es preciso indicar previamente que el art. 76 de la L. N° 2492 refiere: "(Carga de la Prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria", asimismo el art. 81 de la misma Ley establece: "(Apreciación, Pertinencia y Oportunidad). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 3. Las pruebas que fueron ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención", de lo que se deduce, que la norma ha establecido la posibilidad de presentar prueba que hubiera sido obtenida posteriormente al periodo probatorio.

Ahora bien, de la revisión de los antecedentes se advierte, que la Administración Tributaria notificó a MANACO con la Orden de Verificación N° 3912OVE00117 con alcance de verificación de las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el registro del saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado, declarado en la casilla Código 635 de la DDJJ Formulario 210, de los

periodos de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008; dando lugar a que la empresa MANACO presente copias simples de las Notas: CITE: GDGC/DRE/N/436/2008, Cite Manaco Legal N° 118/2008: CITE: GDGC/DTJ/N/46/2008, R.A. N° 3908OTA0025/08, copias de las DDJJ de julio a diciembre de 2008, R.A. N° 23-0215-09, copias de las DDJJ de febrero de 2008. Con dicha documentación la administración tributaria emitió la Vista de Cargo N° 26-00120-12 de 9 de noviembre (fs. 140 antecedentes administrativos), estableciendo un reparo de UFV 9.569.344.-, por concepto de tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago, argumentando que los datos del contribuyente del periodo anterior actualizado, contenidos en la casilla Código 635 de las DDJJ correspondientes al IVA, Formulario 210 de los periodos de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre del 2008, no se encuentran respaldados con prueba suficiente según lo establecido en el artículo 217 del Cód. Trib.

Asimismo se evidencia que MANACO dentro el periodo probatorio, mediante memorial de fs. 175 a 178 de los antecedentes administrativos, observó el argumento de la vista de cargo, respecto a que la prueba que presentó en copias simples no habría sido suficiente, señalando también que la administración tributaria no puede pedir documentos que se encuentran es su poder, así como adjuntó documentos originales, entre los cuales se encuentra el detalle (Cuadro) de saldos a favor del contribuyente del periodo actualizado, casilla Código 635 de los periodos de febrero, julio a diciembre de 2008, en el que se explica paso a paso, periodo por periodo la procedencia del saldo a favor de MANACO; DDJJ originales y rectificatorias, testimonio legalizado de algunas piezas procesales dentro del proceso contencioso tributario seguido por MANACO contra la administración tributaria; Notas CITE: GDGC/DTJC/046/2008 y GDGC/DRE/436/2008, dentro las cuales la administración tributaria indicó a MANACO que debe incorporar en sus declaraciones juradas el crédito fiscal de 5.086.411 UFV en cumplimiento al fallo de la Corte Suprema de Justicia. Posteriormente se observa que la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-00768-12 de 25 de diciembre, estableció una deuda en contra de MANACO por UFV 9.572.375.-, provocando que el contribuyente interponga recurso de alzada adjuntado prueba de reciente obtención, conforme se evidencia de fs. 106 a 107 del anexo 1.

Bajo la normativa señalada, así como de los antecedentes establecidos, respecto a la fusión entre PEMBROKE y MANACO, y al crédito fiscal a favor de esta última, que a criterio de la parte demandante no habría sido demostrada, se advierte que la administración tributaria no consideró la prueba documental que fue adjunta mediante notas Cite Manaco Legal N° 18/2013 y Cite Manaco Legal N° 20/2013, (fs. 106 a 107 y 170 a 171 de anexo 1), consistente en: Primera Nota 1) El documento de fusión entre la Sociedad Anónima Manufactura Boliviana S.A. y la Sociedad de Responsabilidad Limitada PEMBROKE, que se insertó en la Escritura Pública N° 312/94 de 7 de noviembre, con el sello del registro general de comercio; y 2) El certificado de registro de documentos de 21 de enero de 2013 expedido por el registro de comercio de Bolivia-FUNDEMPRESA; Segunda Nota 1) La R.D. N° 878 de 11 de noviembre de 1992; 2) La demanda Contencioso Tributaria de 24 de mayo de 1993; 3) La Sentencia N° 11/99 de 30 de agosto; 4) El A.V. N° 319/00-SSAI de 23 de octubre; 5) El A.S. N° 144 de 13 de junio de 2003; 6) El Auto Supremo Complementario de 21 de julio de 2003; 7) El Informe Técnico ATTR N° 30018/2006 de 12 de abril; 8) El Informe Técnico Complementario ATTR N° 30018-1/2006 de 14 de junio; 9) El Auto Interlocutorio N° 01/2007 de 9 de febrero; 10) Auto de 30 de julio de 2007; 11) Auto de 6 de septiembre de 2007; 12) R.A. N° 061/2008 de 22 de abril; 13) R.A. N° 065/2008 de 23 de mayo; y R.A. N° 068/2008 de 30 de mayo; prueba con la cual el contribuyente demostró fehacientemente la fusión de MANACO con PEMBROKE, así como el crédito fiscal a su favor, la cual fue consolidada como prueba de reciente obtención, conforme al acta de juramento de prueba de reciente obtención que cursa de fs. 179 del anexo 1.

En ese sentido, se advierte que la fusión entre MANACO y PEMBROKE fue demostrada, toda vez que de las documentales mencionadas ut supra, prueban que MANACO asumió todos los derechos y obligaciones de PEMBROKE, evidenciándose que la Administración Tributaria tenía conocimiento de dicha fusión, puesto que estos documentos fueron insertados dentro el proceso contencioso tributario que inició PEMBROKE y culminó MANACO en contra de la R.D. N° 000878/92, proceso del cual emergió un crédito fiscal a favor de MANACO, tomando en cuenta lógicamente la fusión entre PEMBROKE y MANACO, la cual cumplió lo establecido en el art. 409 del Cód. Com. que dispone; "El acuerdo definitivo de fusión se inscribirá en el registro de comercio y se publicará conforme lo señalado en el art.401-3) y 5)", así como los requisitos establecidos en el Libro Primero, Título III, Capítulo XI (Fusión) de dicho código, debiendo precisarse que el contribuyente demostró que el crédito fiscal a su favor, tubo origen del proceso contencioso tributario, situación que es de conocimiento de la parte demandante, conforme se advierte de las notas Cite: GDGC/DRE/N/436/2008 de 15 de julio, Manaco Legal N° 118/2008 de 11 de julio y GDGC/DTJC/046/2008 de 7 de julio, cursante de fs. 48 a 50 de los antecedentes administrativos, respectivamente, por lo que no es evidente este reclamo planteado por la parte demandante, al encontrarse demostrada tanto la fusión entre PEMBROKE y MANACO, como el origen del crédito fiscal a favor del contribuyente.

V.3.- Finalmente respecto al segundo punto controvertido, donde se acusó vulneración a principios y valores constitucionales, al haberse anulado obrados para que la administración tributaria valore y analice la prueba de descargo presentada por el contribuyente en contra de la vista de cargo, se advierte que la autoridad demandada aplicando el principio de verdad material, inserto en el inciso d) del art. 4 de la L. N° 2341, determinó correctamente la nulidad de obrados, con el objeto que la administración tributaria realice una adecuada y justa valoración de toda la prueba que el contribuyente adjuntó dentro el trámite administrativo, puesto que considerando el derecho a la defensa, toda persona debe contar con una oportunidad para hacer valer sus derechos, evidenciándose en el presente caso, que la administración tributaria no consideró los argumentos planteados por el contribuyente ni la prueba que adjuntó, no existiendo vulneración alguna a los derechos constitucionales de la parte demandante, de lo que se concluye que la autoridad demandada emitió su resolución jerárquica haciendo prevalecer los hechos que realmente acontecieron, así con en el marco de las normas aplicables a la materia, siendo improcedentes los reclamos que fueron acusados en la demanda.

#### V.4.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la autoridad general de impugnación tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0997/2013 de 9 de julio, anulando la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Que del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciarse a través de la resolución impugnada, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se advierte que interpretó y aplicó correctamente las normas jurídicas, en consecuencia se debe mantener firme la Resolución emitida por la instancia jerárquica.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 50 a 54 y vta., interpuesta por Mario Vladimir Moreira Arias, en su condición de Gerente a.i GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0997/2013 de 9 de julio.

**Relatora: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



58

**Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Cochabamba.**

**SENTENCIA**

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fs. 29 a 33 y vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0942/2013 de 1 de julio (fs. 4 a 10), el memorial de contestación de fs. 55 a 57 y vta., la réplica de fs. 60 a 61, el memorial presentado por el tercero interesado de fs. 84 a 86, la dúplica de fs. 91 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Rosangel Saucedo Torrano, en su calidad de Administrador 3 de la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner, dependiente de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, en virtud al Memorándum Cite N° 0834/2013 de 13 de mayo (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 29 a 33 y vta., manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341, en concordancia con los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0942/2013 de 1 de julio.

1.- Que la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner de la Aduana Nacional, emitió la R.D. AN-WINZZ-RDS-N° 81/2012 de 23 de octubre, por la cual resolvió declarar firme la deuda tributaria correspondiente a la Declaración Única de Importación (DUI) N° 2006/735/C-5060 de 29 de marzo, instruyendo la ejecución de la deuda tributaria por el tributo impago de UFV 11.103,61, y la sanción de la multa del 100% de la deuda tributaria por la omisión de pago que corresponde a un importe igual al mencionado en UFV, contra la Agencia Despachante de Aduana VILLARREAL SRL. y contra el importador Rolando Aguilera Soruco al generar y validar la DUI y no pagar el tributo determinado.

2.- Que Oscar Apolinar Villarreal Terrazas, en calidad de representante legal de la Agencia Despachante de Aduana VILLARREAL S.R.L. en 26 de diciembre, interpuso recurso de alzada contra la R.D. AN-WINZZ-RDS-N° 81/2012, generando que la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional de Santa Cruz, emita la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0234/2013, que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la R.D., disponiendo que la Administración Aduanera realice los procedimientos previstos en los arts. 108 y 168 de la L. N° 2492, 10 del D.S. N° 25870, 46 del D.S. N° 27310 y demás normas aduaneras y tributarias.

3.- Que la administración aduanera consideró que la resolución de alzada interpretó equivocadamente la normativa tributaria, por lo que interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0942/2013 de 1 de julio, que revocó la

Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0234/2013, declarando prescrita la deuda tributaria emergente de la DUI C-5060, dejando sin efecto la R.D. AN-WINZZ-RDS-N° 81/2012.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- La Administración Aduanera señaló que la R.D. AN-WINZZ-RDS-81/2012 se resume en dos aspectos: 1) Se instruyó la ejecución de la deuda tributaria correspondiente al Gravamen Arancelario (GA) y al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de la DUI 2006/735/C-5060, puesto que al ser validada y aceptada por la administración aduanera, perfecciona el hecho generador de la obligación tributaria y constituye título de ejecución tributaria de pago exigible, conforme los arts. 6, 8 y 13 de la Ley General de Aduanas y 108 num. 6 del Cód. Trib.; 2) Al no haber pagado la deuda tributaria, conforme al art. 165 de la L. N° 2492, se fijó adicionalmente la multa por la omisión de pago consistente al 100% de los tributos aduaneros no cancelados.

Manifestó que en instancia de alzada y jerárquica, se debió emitir pronunciamiento por cuerda separada sobre estos dos puntos, determinando la prescripción de la potestad aduanera diferenciando por un lado la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada y por otro la facultad de establecer e imponer las sanciones administrativas, por ser aspectos que difieren completamente y no admiten analogía, pero sin embargo la autoridad demandada sin realizar una interpretación cabal y sin disponer un fundamento legal coherente decidió declarar prescrita la deuda tributaria emergente de la DUI C-5060, sosteniendo que la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas prescriben conjuntamente.

Refirió que la Agencia Despachante de Aduana VILLARREAL SRL., por cuenta de su comitente Rolando Aguilera Soruco, al validar la DUI 2006/735/C-5060, produjo aceptación y perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria, determinando la deuda tributaria, siendo exigible su pago al momento de la aceptación de la declaración por la Administración de Aduana al constituir título ejecutivo de ejecución tributaria, conforme a los arts. 108 de la L. N° 2492, 6, 8 y 13 de la L. N° 1990, 6, 10 y 113 del D.S. N° 25780.

Continuó señalando que la Aduana Nacional por medio de la R.D. AN-WINZZ-RDS-81/2012, no solo persigue la determinación de la multa por la omisión de pago del tributo no cancelado, sino que principalmente instruye la ejecución de la deuda tributaria ya determinada con la validación de la DUI 2006/735/C-5060, y aceptada por la administración aduanera perfeccionando así el hecho generador de la obligación tributaria, cuestión que no es reconocida por la resolución jerárquica que declaró la prescripción de las facultades de la Aduana Nacional, sin apreciar correctamente lo establecido en el art. 59-IV de la L. N° 2492.

Finalizó refiriendo que la facultad de la Aduana Nacional para ejecutar deudas tributarias ya determinadas, no se extingue con el tiempo, hecho que no fue valorado correctamente en instancia jerárquica, en la que se determinó que la facultad de la Aduana Nacional para ejecutar la deuda tributaria generada por la DUI 2006/735/C-5060 ya había prescrito, siendo que la norma establece claramente que esta facultad en específico es imprescriptible.

I.3. Petitorio.- Concluyó solicitando que se declare probada la presente demanda contencioso administrativa y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0942/2013 de 1 de julio, disponiendo que se mantenga firme la R.D. AN-WINZZ-RDS-81/2012.

## II.- De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a Rolando Aguilera Soruco, en su condición de tercero interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 55 a 57 y vta., se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 53) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que la parte demandante pretende inducir a error; que no obstante, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que respecto a la prescripción de las facultades de la Administración Aduanera, conforme a la compulsión de los antecedentes administrativos, se tiene que el 29 de marzo de 2006 la Agencia Despachante de Aduana VILLARREAL SRL., a nombre del importador Rolando Aguilera Soruco, registró y validó la DUI C-5060 para la nacionalización de un vehículo vagoneta, chasis JACDJ58X5Y7J07706, FRV 060139048. Que luego el 5 de diciembre de 2012 la Administración Aduanera notificó al representante legal de la Agencia Despachante de Aduana con la RD AN-WINZZ-RDS-N° 81/2012, que determinó una deuda tributaria de UFV 11.103,61 en contra de Rolando Aguilera Soruco y la mencionada Agencia de Despachante de Aduana, por omisión de pago de tributos aduaneros de importación e intereses del valor del tributo omitido y la sanción pecuniaria por la contravención tributaria, instruyendo la ejecución tributaria establecida en la Sección VII, Título II de la L. N° 2492.

Indicó que el cómputo de la prescripción debe realizarse tomando en cuenta el nacimiento y perfeccionamiento del hecho generador, que en este caso se dio en el momento de la aceptación de la citada DUI en 29 de marzo de 2006, y que conforme lo establecido en el artículo 60 parágrafo I de la L. N° 2492, el cómputo de los 4 años para determinar la deuda tributaria comenzó el 1 de enero de 2007 y finalizó el 31 de

diciembre de 2010, por lo que de conformidad a los arts. 6 y 8 de la Ley General de Aduanas y 6 del D.S. N° 25870, se establece que las acciones para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos y determinar la deuda tributaria, ya estaban prescritas.

Que se evidencia que el 5 de diciembre de 2012 se procedió a notificar la RD AN-WINZZ-RDS-N° 81/2012, cuando ya habían prescrito las facultades de la Administración Aduanera, evidenciándose que no existió ninguna causal de interrupción conforme lo dispone el art. 61 de la L. N° 2492, situación que generó que se declare prescrita la deuda tributaria emergente de la DUI C-5060, validada y no pagada, así como dejar sin efecto la RD AN-WINZZ-RDS-N° 81/2012.

Finalmente manifestó que se estableció la prescripción de las facultades de la Administración Aduanera para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, y que no se refirió a la prescripción de la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, por lo que el argumento de la parte demandante referido a que la instancia jerárquica no hubiera diferenciado por un lado la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada y por otro la facultad de establecer e imponer sanciones administrativas, carece de sustento, así como también el argumento referido a que se hubiera declarado la prescripción de la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada en contravención a lo establecido en el art. 59-IV de la L. N° 2492.

#### II.4.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 942/2013 de 1 de julio.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la Administración Aduanera presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 60 a 61, en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fs. 63, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fs. 91 y vta., en el que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 101, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en sala plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 29 de marzo de 2006, la Agencia Despachante de Aduana VILLARREAL SRL., por cuenta del importador Rolando Aguilera Soruco, registró y validó la DUI C-5060 (fs. 48 de los antecedentes administrativos) para la nacionalización de un vehículo vagoneta, chasis JACDJ58X5Y7J07706, FRV 060139048, por un valor de FOB de \$us. 3.432,23.

III.2.- Que el 5 de diciembre de 2012, la Administración de Zona Franca Comercial Industrial WINNER notificó al representante legal de la Agencia Despachante de Aduana VILLARREAL SRL. con la RD AN-WINZZ-RDS-N° 81/2012 de 23 de octubre (fs. 15 a 17 de los antecedentes administrativos), que declaró firme la deuda tributaria correspondiente a la DUI C-5060 en UFV 11.103,61 contra la mencionada agencia despachante, por la omisión de pago de tributos aduaneros de importación e intereses del valor del tributo omitido y la sanción pecuniaria por la contravención tributaria, disponiendo que se efectúe el pago en el plazo de 3 días hábiles de acuerdo al art. 47 de la L. N° 2492, así como la ejecución tributaria establecida en la Sección VII, Título II del Cód. Trib.

III.3.- Esta resolución determinativa, dio lugar a que Oscar Apolinar Villarreal Terrazas, en representación de la Agencia Despachante de Aduana VILLARREAL SRL., mediante memorial de fs. 22 a 24 y vta. de los antecedentes administrativos, interponga recurso de alzada contra la R.D. AN-WINZZ-RDS-N° 81/2012, señalando que no existiría deuda tributaria; recurso que fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0234/2013 de 19 de abril (fs. 96 a 104 y vta. de los antecedentes administrativos), por la que se decidió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la resolución determinativa, disponiendo que la administración aduanera realice los procedimientos previstos en los arts. 108 y 168 de la L. N° 2492, 10 del D.S. N° 25870, 46 del D.S. N° 27310 y demás disposiciones normativas aduaneras y tributarias.

III.4.- En virtud a la resolución de recurso de alzada, la Agencia Despachante de Aduana y la Administración Aduanera, por memoriales de fs. 122 a 124 y vta., y 144 a 145 de los antecedentes administrativos, interpusieron recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en

alzada, los que fueron resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0942/2013 de 1 de julio (fs. 161 a 167 de los antecedentes administrativos), que revocó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0234/2013 de 19 de abril, declarando prescrita la deuda tributaria emergente de la DUI C-5060 de 29 de marzo de 2006, validada y no pagada, disponiendo que se deje sin efecto la R.D. AN-WINZZ-RDS-N° 81/2012 de 23 de octubre.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo al siguiente supuesto: 1) Si la autoridad demandada declaró correctamente la prescripción de la deuda tributaria impaga establecida en la R.D. AN-WINZZ-RDS-81/2012, considerando el art. 59-IV de la L. N° 2492.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

##### V.1.- Análisis y fundamentación.

En consideración de la argumentación de la parte demandante, en función de la estructura de su memorial de demanda, pese a que se advierte que su reclamo no se encuentra expresado claramente, esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia pasa a resolver el agravio identificado conforme los fundamentos y razonamientos que a continuación se expresan:

V.2.- Al respecto, se debe indicar que la prescripción es un instituto jurídico por el cual, el transcurso del tiempo produce el efecto de consolidar las situaciones de hecho, permitiendo la extinción de los derechos, así también lo señala de santo que dice: "La prescripción es una institución de orden público que responde a la necesidad social de no mantener pendientes las relaciones jurídicas indefinidamente, poner fin a la indecisión de los derechos y consolidar las situaciones creadas por el transcurso del tiempo disipando las incertidumbres".

De acuerdo a la doctrina, la prescripción en materia tributaria "es un instrumento de seguridad jurídica y tranquilidad social, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados siglos atrás (...) la razón de ser o finalidad de este instituto jurídico reside en la necesidad de perseverar la paz y el orden de la sociedad ya que, de no poner un límite temporal a las exigencias de las personas o instituciones, a reclamar extemporáneamente el pago de deudas o consolidación de sus derechos no satisfechos por negligencia propia, se desataría la violencia general durante generaciones entre acreedores y deudores. En otras palabras, el transcurso del tiempo, elemento puramente objetivo de la prescripción liberatoria, debe concurrir conjuntamente con el elemento subjetivo, cual es la inactividad del titular de la acción", (Derecho Tributario, Alfredo Benítez Rivas, Azul Editores, 2009, Página 262).

Ahora bien, es necesario indicar lo establecido por el art. 59-I de la L. N° 2492 que señala: "(Prescripción) Prescribirán a los cuatro años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3. Imponer sanciones administrativas; y 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria", asimismo el cómputo de la prescripción está regulado por el art. 60 de la misma Ley, que dispone: "(Cómputo) I. Excepto en el numeral 4 del parágrafo I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo; II. En el supuesto 4 parágrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria".

Una vez establecidos el plazo y cómputo de la prescripción, debe indicarse que existen formas de suspender e interrumpir la misma, conforme los artículos 61 y 62 de la L. N° 2492, que establecen: "Art. 61.- (Interrupción). La prescripción se interrumpe por: a) La notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa; b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción. Art. 62.- (Suspensión). El curso de la prescripción se suspende con: I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo".

Bajo dicha normativa, de la revisión de los antecedentes en sede administrativa, se advierte que en 29 de marzo de 2006 la Agencia Despachante de Aduana VILLARREAL SRL., a nombre del importador Rolando Aguilera Soruco, registró y validó la DUI C-5060 para la nacionalización de un vehículo vagoneta, chasis JACDJ58X5Y7J07706, FRV 060139048. Que el 5 de diciembre de 2012 la Administración Aduanera notificó al representante legal de la Agencia Despachante de Aduana con la RD AN-WINZZ-RDS-N° 81/2012 de 23 de octubre, la cual declaró firme la deuda tributaria de UFV 11.103,61 en contra de la mencionada agencia despachante, por concepto de omisión de pago de tributos aduaneros de importación e intereses del valor del tributo omitido y la sanción pecuniaria por la contravención tributaria, instruyendo la ejecución tributaria dispuesta en la Sección VII, Título II de la L. N° 2492.

De la revisión de tales antecedentes, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana VILLARREAL SRL., registró y validó la DUI C-5060 el 29 de marzo de 2006, y que la Administración Aduanera notificó a esta con la RD AN-WINZZ-RDS-N° 81/2012, recién el 5 de diciembre de la gestión 2012, por lo que tomando en cuenta que el cómputo de la prescripción nace y se perfecciona del hecho generador conforme el art. 8 de la Ley General de Aduanas que dice: "...El hecho generador de la obligación tributaria se perfecciona en el momento que se produce la aceptación por la Aduana de la Declaración de Mercancías.", que en el presente caso se produjo con la aceptación de la DUI C-5060 el 29 de marzo de 2006, y que conforme al numeral I del art. 60 de la L. N° 2492 el cómputo comienza a correr desde el 1 de enero del

año calendario siguiente al hecho generador, se advierte que el cómputo de los 4 años para la prescripción de la determinación de la deuda tributaria, comenzó a correr desde el 1 de enero de 2007 y finalizó el 31 de diciembre de 2010, habiendo la Administración Aduanera notificado con la resolución determinativa a la Agencia Despachante recién el 5 de diciembre de 2012, transcurridos 5 años y 11 meses, fecha en la cual ya se encontraban prescritas las facultades de control, investigación, comprobación, verificación, etc. de la Administración Aduanera, criterio que acertadamente emitió la autoridad demandada en su resolución jerárquica.

Por otro lado, se advierte que la prescripción en el presente caso fue solicitada por la Agencia Despachante de Aduana en su memorial de recurso de alzada (fs. 22 a 24 y vta. de los antecedentes administrativos), y que no existe ninguna causal de interrupción de dicha prescripción, evidenciándose también que la autoridad demandada declaró la prescripción de las facultades que tiene la Administración Aduanera para imponer sanciones, es decir las facultades de controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos y determinar deudas tributarias. Debe tomarse en cuenta también que los títulos de ejecución tributaria se encuentran señalados en el art. 108 de la L. N° 2492, y que la notificación con la resolución determinativa que llega a constituir un título de ejecución, se la realizó cuando las facultades señaladas de la Administración Aduanera habían prescrito.

Finalmente se debe establecer que el parág. IV del art. 59 de la L. N° 2492, modificado por la L. N° 291, modificada a su vez por la L. N° 317, no es aplicable, puesto que el hecho imponible en este caso se produjo en la gestión 2006 y el parágrafo IV del artículo 59 de la L. N° 2492, es aplicable a hechos que se generaron a partir de la gestión 2013, en aplicación del art. 123 de la C.P.E. y del art. 150 del Cód. Trib.

#### V.4.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de impugnación tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0942/2013 de 1 de julio, revocando la resolución de alzada y determinando la prescripción de las facultades para imponer sanciones de la Administración Aduanera, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Que del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciarse a través de la resolución impugnada, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se advierte que interpretó y aplicó correctamente las normas jurídicas, en consecuencia se debe mantener firme la Resolución emitida por la instancia jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 33 y vta., interpuesta por Rosangel Saucedo Torrano, en su calidad de Administrador 3 de la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0942/2013 de 1 de julio.

**Relatora: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Vilca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



59

**Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Cochabamba.**

#### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 25 a 37, subsanada a fs. 54, interpuesta por la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales-Cochabamba, en la que impugna la Resolución AGIT-RJ N° 0943/2013 pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) el 1 de julio de 2013, la contestación de fs. 96 a 101, escrito del tercero interesado de fs. 46 a 47, réplica y réplica, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.



## I. Contenido de la demanda.

### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Con la finalidad de establecer en proceso de determinación, el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, se realiza las fiscalizaciones parciales y el 4 de abril de 2012, se emiten las órdenes de verificación N° 0012OFE00045 (enero, febrero, marzo), 0012OFE00046 (abril, mayo, junio), 0012OFE00047 (julio, agosto, septiembre), y 0012OFE00048 (octubre noviembre y diciembre), todas correspondientes a la gestión 2008 y vinculadas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y al Impuesto a las Transacciones (IT) de la contribuyente Nieves Lizedt Kippes Baldelomar, con NIT 1044273013 y domicilio ubicado en calle Aurelio Melean N° 840, Zona/Barrio Muyurina de la ciudad de Cochabamba.

Mediante Formularios 4003 N° 00109425, 00109426, 00109427 y 0010942, se emplaza a la contribuyente a presentar-el 23 de abril de 2012, bajo exhortación de que el incumplimiento será considerado contravención al art. 70 del CTb y consiguiente aplicación de sanciones-, la documentación pertinente a los periodos de cada orden de verificación, consistente en declaraciones juradas (Formulario 200), declaración del IT (Formulario 400), libros de ventas IVA, libros de compras IVA, formulario de habilitación de notas fiscales, pólizas de importación y cualquier otro documento solicitado por el fiscalizador; el 23 de abril de 2012, la contribuyente peticiona postergar de la presentación por un lapso de 10 días y mediante decreto de 25 de abril se amplía el plazo hasta el 8 de mayo de ese año.

El 8 de mayo de 2012, la contribuyente solicita abstenerse de presentar la documentación, por cuanto en los periodos fiscalizados, no se encontraba inscrita en el régimen general, aclarando que el 12 de diciembre de 1999, se inscribió bajo el régimen simplificado y el 31 de julio de 2009 recién se emitió el NIT para régimen General, con la actividad de venta de motocicletas, sus partes, piezas y accesorios, adjuntando fotocopia del NIT respectivo.

Mediante nota de 15 de junio de ese mismo año, se comunicó a la contribuyente la conclusión de la revisión de las órdenes de verificación y que se apersona a oficinas de la administración tributarias a objeto de informar los resultados.

Analizados los reportes proporcionados por la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), respecto a importaciones de motocicletas y repuestos vinculadas a la cédula de identidad de la contribuyente, el costo de importación de los mismos tomando en cuenta el CIF, los impuestos y/o aranceles pagados (ICE, GA e IVA) y de las copias legalizadas de las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) presentadas por la Agencia Despachante de Aduana BRUSECO SRL, se determinaron los periodos omitidos febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008 y una deuda tributaria sobre base cierta, estableciendo reparos a favor del fisco por concepto de impuestos al valor agregado e impuesto a las transacciones.

El 30 de agosto de 2012, la administración tributaria, emitió las Vistas de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/0393/2012, SIN/GDC/DF/FE/VC/0394/2012, SIN/GDC/DF/FE/VC/0395/2012 y SIN/GDC/DF/FE/VC/0396/2012, otorgando el plazo de 30 días para presentar descargos ante el Departamento de Fiscalización de esa Gerencia, notificación fijada en su domicilio el 7 de septiembre de ese mismo año.

Vencido el plazo, se emitieron las RR. DD. Nos. 17-02208-12, 17-02 209-12, 17-02210-12 y 17-002211-12 de 9 de noviembre de 2012.

Formulado el recurso de alzada por la contribuyente el 28 de diciembre de 2012, contra las Resoluciones determinativas, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba (ARIT-CBA) pronuncia la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0177/2013 de 1 de abril, confirmando las mismas; interpuesto el recurso jerárquico, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), mediante Resolución AGIT RJ N° 0934/2013 de 1 de julio, anula la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0177/2013, hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta las vistas de cargo inclusive, con la finalidad de que la administración tributaria exponga y detalle la documentación de forma precisa sobre los actos u omisiones que se atribuyen.

### I.2. Fundamentos de la demanda.

Las fiscalizaciones parciales se llevaron a cabo conforme establece el art. 100 y 104 del Cód. Trib. (CTb).

Las disposiciones legales aplicables al presente caso con arts. 1, 3, 4, 5, 7, 12, 15 y 72 al 77 de la L. N° 843 (Texto Ordenado vigente), arts. 3, 4, 5, 7, 12 y 15 del Decreto Supremo (DS) 21530, art. 7 del DS 21532 y disposiciones reglamentarias conexas que reglamentan el IVA y el IT.

Emitidas y notificadas las vistas de cargo respectivas, la contribuyente no presentó descargo alguno, ni canceló la liquidación practicada, situación ante la cual se emitieron las resoluciones determinativas que resuelven de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas de la contribuyente.

En alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba (ARIT-CBA) a través de la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0177/2013, confirma resoluciones determinativas, e interpuesto el recurso jerárquico, la AGIT, mediante Resolución AGIT RJ N° 0943/2013, anula actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta las vistas de cargo inclusive, con la finalidad de dar cumplimiento al art. 96 del CTb y art. 18 de su Reglamento contenido en el D.S. N° 27310, que la administración tributaria exponga de forma precisa los actos u omisiones que se atribuye a la contribuyente, los datos relacionados al origen de la deuda tributaria y las circunstancias, fundamentos y elementos que consideró a efectos de determinar los ingresos omitidos para establecer la base imponible de IVA e IT, todo ello en resguardo del derecho al debido proceso en sus elementos defensa, y motivación y fundamentación de las decisiones administrativas.

Al anular obrados, la AGIT realizó una interpretación errónea y aplicación indebida de las disposiciones tributarias, código tributario y su reglamento, y el código de comercio, inobservando los principios de verdad material, incorrecta apreciación de la carga de la prueba, incurriendo en error de hecho y de derecho, por cuanto la Gerencia Distrital del SIN-Cochabamba, procedió a realizar un proceso de determinación con base a toda la documentación recabada en uso de sus facultades conferidas por los arts. 66, 100 y 101 del CTb y 29, 32 y

33 de su reglamento, consistentes en los reportes de la Aduana Nacional, fotocopias legalizadas de las DUI's proporcionadas por la Agencia Despachante de Aduana BRUSECO SRL y aplicación del principio de verdad material.

Se solicitó a la contribuyente presentar los libros respectivos al IVA, declaraciones juradas del IVA e IT, notas fiscales y cualquier otro documento que desvirtúe las vistas de cargo y no presentó descargo alguno; más aún, fue notificada y se otorgó el plazo de 30 días conforme al art. 98 del CTb, para presentar descargos ante el Departamento de Fiscalización de esa Gerencia Distrital del Servicios de Impuestos Nacionales, cuando la carga de la prueba recaía sobre la contribuyente en mérito a lo previsto por el art. 76 del CTb; y, pese a ello, no impugnó las mismas a través de los mecanismos previstos al efecto, situación que generó la emisión de las Resoluciones Determinativas por cuanto se demostró que la contribuyente es la titular y propietaria de las motocicletas y repuestos importados.

Conforme al art. 65 del citado CTb, se presume la legalidad de todos los actos de la administración tributaria, salvo declaración judicial en contrario; no se incurrió en acto nulo alguno por causa de indefensión o vulneración del debido proceso, ello considerando que la contribuyente, tuvo las diferentes instancias para presentar sus descargos o prueba fehaciente y oportuna de los supuestos agravios sufridos, por cuanto tuvo conocimiento oportuno de los actos administrativos ejecutados.

Además, la resolución jerárquica vulnera el código de comercio (CCom), que establece que toda persona que se dedica a la actividad comercial de importación de bienes y/o mercancía, así como de proceder a la transferencia a título oneroso a favor de terceras personas, tiene la obligación de registrar su actividad ante el SIN y cumplir los art. 25-1), 2), 4), 5) y 6) del Cód. Com., debiendo justificar con descargos pertinentes la tenencia o transferencia de cada uno de los bienes importados mediante sus libros de inventarios y contabilidad.

Finalmente, las vistas de cargo y las resoluciones determinativas, cumplen los requisitos esenciales previstos en los arts. 96 y 99 del CTb y art. 18 del D.S. N° 27310 y llegaron a conocimiento de la contribuyente, en consecuencia, las notificaciones cumplieron su fin.

### I.3. Petitorio.

El demandante, solicita que se declare probada la demanda contencioso administrativa y en el fondo revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0943/2013 de 1 de julio, y mantener firmes y subsistentes las RR.DD. Nos. 17-0208-12, 17-02209-12, 17-02210-12 y 17-02211-12, todas de 30 de noviembre de 2012.

### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 30 de abril de 2014 vía fax, que cursa en original de fs. 96 a 101 vta., señalando:

En el recurso jerárquico, la contribuyente expresó como agravio el hecho de que la resolución de alzada omite pronunciarse sobre la nulidad de las vistas de cargo, indicando que las mismas carecen de fundamentación específica sobre el acto u omisión que se atribuye al sujeto pasivo y los datos relacionados al origen de la deuda, situación que no permite verificar el origen de la determinación, ni la posibilidad de ofrecer descargo alguno en uso del derecho a la defensa y respeto al debido proceso; de ello se infiere que la nulidad fue debidamente reclamada por la contribuyente por causa precisamente de indefensión.

En cuanto a la aplicación del principio de verdad material solicitada por el SIN, debe considerarse que las Vistas de Cargo no exponen de manera clara, los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones por los que la administración tributaria determinó que las importaciones realizadas por la contribuyente en los periodos fiscalizados, constituyen ingresos no declarados u omitidos que generen los reparos por los impuestos del IVA e IT.

### II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales-Cochabamba, manteniendo firme y subsistente el Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0934/2013 de 1 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

III.1. Con base a los reportes de la ANB, respecto a importaciones de motocicletas y repuestos vinculadas a la cédula de identidad de la contribuyente Nieves Lizet Kippes Baldelomar, con NIT 1044273013 y domicilio ubicado en calle Aurelio Melean N° 840, Zona/Barrio Muyurina de la ciudad de Cochabamba, el costo de importación tomando en cuenta el CIF, los impuestos y/o aranceles pagados (ICE, GA e IVA) y de las copias legalizadas de las DUI presentadas por la Agencia Despachante de Aduana BRUSECO SRL, se determinaron los periodos omitidos febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008 y una deuda tributaria estableciendo reparos a favor del fisco por concepto de impuestos al valor agregado e impuesto a las transacciones.

El 8 de mayo de 2012, la contribuyente solicita abstenerse de presentar la documentación de descargo, por cuanto en los periodos fiscalizados, no se encontraba inscrita en el régimen general; indica además que el 12 de diciembre de 1999, se inscribió bajo el régimen simplificado y el 31 de julio de 2009 recién se emitió el NIT para régimen general, con la actividad de venta de motocicletas, sus partes, piezas y accesorios, adjuntando fotocopia del NIT.

La administración tributaria, emitió las Vistas de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/ 0393/2012, SIN/GDC/DF/FE/VC/0394/2012, SIN/GDC/DF/FE/VC/0395/2012 y SIN/ DF/FE/VC/0396/2012 de 30 de agosto de 2012 y vencido el plazo de 30 días para presentar descargos, se emitieron las RR. DD. Nos. 17-02208-12, 17-02209-12, 17-02210-12 y 17-002211-12 de 9 de noviembre de 2012.

El 28 de diciembre de 2012, la contribuyente formula el recurso de alzada, contra las Resoluciones determinativas, fundamentando – entre otras situaciones– que las vistas de cargo carecen de fundamentación específica sobre el acto u omisión que se atribuye al sujeto pasivo

y los datos relacionados al origen de la deuda, no exponen de manera clara, los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones por los que la administración tributaria determinó la deuda tributaria al no existir una base cierta para establecer que las importaciones realizadas por la contribuyente en los periodos fiscalizados, constituyen ingresos no declarados u omitidos que implican reparos por los impuestos del IVA e IT, situación que imposibilita el ejercicio pleno de su derecho a la defensa y el respeto al debido proceso en cuanto a la fundamentación de las decisiones administrativas; la ARIT-Cochabamba, pronuncia la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0177/2013 de 1 de abril, confirmando las mismas.

Interpuesto el recurso jerárquico, la AGIT, mediante Resolución AGIT RJ N° 0943/2013 de 1 de julio, anula obrados hasta las vistas de cargo inclusive, con la finalidad de que la administración tributaria exponga y detalle la documentación de forma precisa sobre los actos u omisiones que se atribuyen a la contribuyente o sujeto pasivo.

III.2. La demanda contenciosa administrativa es interpuesta por la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales-Cochabamba, el 4 de octubre de 2013, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0943/2013 de 1 de julio, pronunciada por la AGIT, notificada al demandante el 8 de julio de 2013; la AGIT presenta la contestación, se cita a la tercera interesada; la presentación de la réplica y dúplica; argumentos de la tercera interesada, se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1976 y el Cód. Proc. Civ., conforme a lo establecido por la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, la controversia se circunscribe a determinar si la AGIT incurrió en violación de lo dispuesto en el código tributario, su reglamento y el código de comercio, bajo el argumento expuesto en sentido de que la administración tributaria anuló obrados hasta el vicio más antiguo por considerar que existen observaciones al contenido de las vistas de cargo que implican vulneración de derechos al debido proceso y defensa del sujeto pasivo, por cuanto carecen de fundamentación específica sobre el acto u omisión que se atribuye al sujeto pasivo y los datos relacionados al origen de la deuda, situación que imposibilita el ejercicio del derecho a la defensa y respeto al debido proceso al no exponer de manera clara, los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones por los que la administración tributaria determinó que las importaciones realizadas por la contribuyente en los periodos fiscalizados, constituyen ingresos no declarados u omitidos que generen los reparos por los impuestos del IVA e IT; todo ello en concordancia a la expresión de agravios de la contribuyente contenida en el recurso de alzada que petiona la nulidad por causa precisamente de indefensión.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

El art. 74 del CTb, establece que los procedimientos tributarios de sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las ramas específicas del derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria, así en los principios del derecho administrativo previstos en el dicho código y solo a falta expresa se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.

El art. 180 de la C.P.E., prevé que la jurisdicción ordinaria se fundamenta, entre otros, en el principio de verdad material; por su parte, el art. 200 de la L. N° 3092 (Título V del CTb), en cuanto a los recursos administrativos, establece que responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la L. N° 2341 denominada Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), al principio de oficialidad o de impulso de oficio y que la finalidad de dichos recursos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos.

Además, en cuanto al debido proceso consagrado en el art. 115-II de la C.P.E. en sus elementos configurativos defensa, y motivación y fundamentación de las decisiones judiciales o administrativas, el art. 211.I de Título V del CTb, expresa que las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma de la autoridad que la pronuncia y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas; así como el derecho a una justicia pronta y oportuna, directamente vinculadas a la tutela judicial efectiva.

A efectos de análisis de la presente problemática sometida ante la jurisdicción contenciosa administrativa, resulta necesario referirnos a uno de los principios más importantes inherentes a la administración de justicia, como es el principio de verdad material, según el cual la autoridad judicial o administrativa al momento de resolver una controversia sometida a su competencia y aplicar su sana crítica, deben verificar plenamente los hechos en los que motiva y fundamenta sus decisiones, y para ello deben valorar todos los medios probatorios ofrecidos o que constan en antecedentes e inclusive, cuando resulten insuficientes, recabar los necesarios a efectos de averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido y consolidación del valor justica a momento de aplicar la normativa pertinente al caso concreto.

El tratadista Juan Carlos Cassagne manifiesta: "...En el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes". (Derecho Administrativo II Abeledo-Perrot- Buenos Aires Argentina, pág. 321).

Por su parte, se debe considerar el entendimiento jurisprudencial desarrollado por Sala Plena de éste Tribunal en la Sentencia N°238/2013 de 5 de julio, respecto al principio de verdad material, que establece: "...el principio de verdad material, que rige en los procedimientos administrativos y las resoluciones que de ellas emanen, en la acción contencioso administrativa está regida también por el principio dispositivo, sin que ello signifique que las formas rituales no deban impedir aflorar la verdad, dado que ésta debe ser la columna vertebral de la decisión judicial. Esta verdad a momento de impartir justicia debe llegar mediante la decisión libre del accionante a través de una exposición clara de su demanda y pretensión; si llega mediante la utilización de un mecanismo autoritario-judicial, tanto la verdad como la igualdad resultan dañadas, y este daño sellaría la suerte de la justicia del caso, no siendo coherente y justo resolver así, por cuanto cualquier sistema que desfasa el principio de imparcialidad del juzgador basado en el autoritarismo se encuentra condenado anteladamente al fracaso y

un apego literal a la norma que dote al juzgador de facultades extraordinarias, dejaría al proceso judicial sin la ecuanimidad de uno de sus sujetos procesales imprescindibles, cual es el Juez como tercero o como árbitro mediador de una contienda”.

Resulta también necesario referirnos al contenido de los arts. 105 y 106 del C.P.C., que determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en todos sus elementos configurativos, tales como el derecho a la defensa y a la motivación y fundamentación de las resoluciones; en ese mismo sentido, el art. 36 de la LPA.

Razón por la que con base a dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una controversia, realizar un análisis con base a los principios rectores del proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal.

El art. 96 del CTb, taxativamente prevé que las vistas de cargo contendrán los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba con los que cuente la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación; además, deberá fijar la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado y que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales viciará de nulidad la vista de cargo; el art. 18 del D.S. N° 27310 correspondiente al Reglamento del Código Tributario, detalla en 8 incisos el contenido esencial de una vista de cargo y en su inc. g) establece que deberá contener el acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción.

Respecto al contenido de las resoluciones determinativas, el art. 99 del citado CTb, establece que debe contener las especificaciones sobre la deuda tributaria, los fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción; por su parte, el art. 19 del citado D.S. N° 27310, desarrolla la frase “especificaciones sobre la deuda tributaria” y claramente determina que las mismas se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado.

De acuerdo al marco normativo y jurisprudencial citado precedentemente, y de la relación de antecedentes administrativos descritos, se concluye que es evidente que la administración tributaria debe pronunciar sus decisiones con base a los principios de verdad material y en resguardo del derecho al debido proceso en sus elementos constitutivos defensa, y motivación y fundamentación de sus decisiones o actuaciones procesales, como única forma de resguardar el valor justicia que todo procesamiento que genera una sanción exige.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria demandada, en recurso jerárquico y mediante la valoración de los antecedentes y de la expresión de agravios contenida ya desde la interposición del recurso de alzada por la contribuyente Nieves Lizet Kippes Baldelomar, con NIT 1044273013 –ahora tercera interesada–, ha verificado y concluido que las vistas de cargo y resoluciones determinativas carecen de requisitos esenciales tales como el acto u omisión que se atribuye al sujeto pasivo o presunto autor y las especificaciones sobre la deuda tributaria que se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado, respectivamente; más aun considerando que la contribuyente solicitó abstenerse de presentar la documentación de descargo, aclarando que en los periodos fiscalizados, no se encontraba inscrita en el régimen general y que recién el 31 de julio de 2009 se emitió el NIT para dicho régimen, con la actividad de venta de motocicletas, sus partes, piezas y accesorios.

En ese contexto, las omisiones en el contenido de las vistas de cargo y de las resoluciones determinativas, implican la declaratoria de nulidad de las mismas, ello con base al principio de verdad material, y respecto al derecho al debido proceso en su elemento defensa vinculado a la falta de motivación y fundamentación de las mismas, que imposibilitan el ejercicio pleno de dicho derecho.

Consecuentemente, la AGIT al momento de resolver el recurso jerárquico únicamente procedió a velar por el cumplimiento del debido proceso, la observancia de los principios de verdad material, asegurando la averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido; actuar en contrario, y declarar válidas las vistas de cargo y resoluciones determinativas, ante una nulidad debidamente reclamada en alzada y que causa indefensión al sujeto pasivo ahora tercera interesada, implica la vulneración al debido proceso e inobservancia del principio de verdad material inherente al proceso administrativo.

Por lo expuesto, éste Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0943/2013 de 1 de julio, realizó una interpretación correcta de la normativa y principios aplicables a los antecedentes del proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del CPC-1976, declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 25 a 37, y mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0943/2013 de 1 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Relatora: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



60

**Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (Y.P.F.B.) c/ Aduana Nacional de Bolivia**  
**Contencioso Administrativo.**  
**Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 47 a 51 vta., subsanada a fs. 56, interpuesta por la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0941/2013 de 1 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 81 a 83 vta., escrito del tercero interesado de fs. 95 a 97, réplica de fs. 86 a 87 y dúplica de fs. 117 y vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner de la Aduana Nacional, emitió la Resolución Determinativa AN-WINZZRDS- N° 147/2012 de 26 de octubre, notificada al sujeto pasivo el 5 de diciembre de 2012, en este caso, a la Agencia Despachante de Aduana Villarreal Sociedad de Responsabilidad Limitada (ADA Villarreal S.R.L.); la resolución determinativa resuelve declarar firme la deuda tributaria correspondiente a la Declaración Única de Importación (DUI) 2007/735/C-24800 de 29 de diciembre de 2007, ordenando la ejecución de tributo impago por un importe de UFV 20.876,65 y la sanción de la multa del 100% de la deuda tributaria por la omisión de pago contra ADA Villarreal S.R.L. y al importador Walter Ustarez Flores al generar y validar la DUI 2007/735/C-24800 y no pagar el tributo establecido.

El 26 de diciembre de 2012, ADA Villarreal S.R.L., interpone el recurso de alzada contra Resolución Determinativa AN-WINZZ-RDS-N° 147/ 2012; la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0233/2013, resuelve anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución Determinativa AN-WINZZ-RDS-N° 147/2012 inclusive.

La Administración Aduanera, formula el recurso jerárquico el 10 de mayo de 2013 y, la AGIT pronuncia la Resolución de Recurso Jerárquico AGITRJ. 0941/2013 de 1 de julio, revocando totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0233/2013 y en consecuencia declara prescrita la deuda tributaria.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Existe una deuda tributaria ya determinada, tales así que la validación de la DUI 2007/735/C-24800 de 29 de diciembre de 2007, produce el efecto generador de la obligación tributaria, que constituye el título de ejecución tributaria de pago exigible, que al no pagarse dentro del plazo previsto, se convierte en deuda tributaria aduanera, ya determinada e imprescriptible.

La Resolución Determinativa AN-WINZZ-RDS-N° 147/ 2012, contiene dos situaciones tributarias: a) Instruye la ejecución de la deuda tributaria correspondiente al Gravamen Arancelario (GA) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de la DUI 2007/ 735/C-24800, por cuanto al ser validada y aceptada por la Administración Aduanera, se perfecciona el hecho generador de la obligación tributaria, por ende constituye título de ejecución tributaria de pago exigible por el monto determinado; ello al amparo de lo previsto por los art. 6, 8 y 13 de la L.G.A., concordante con el art. 108.6 del Cód. Trib. y los arts. 6 y 10 del D.S. N° 25780 que Reglamenta dicha ley (RLGA); y b) Impone la multa por omisión de pago del 100% de los tributos aduaneros no cancelados, contra el importador Walter Ustarez Flores, al generar y validar la DUI el 29 de diciembre de 2007 y no pagar el tributo, de conformidad con el art. 165 del CTb. En alzada se anula obrados, ordenando a la Administración Aduanera realizar los procedimientos previstos en los arts. 108 y 168 del CTb y la AGIT, revoca la decisión y declara prescrita la deuda tributaria emergente de la DUI 2007/735/C-24800, validada y no pagada, dejando sin efecto la Resolución Determinativa AN-WINZZ-RDS-N° 147/2012.

Al momento de emitir sus resoluciones, las autoridades de Impugnación, tanto Regional como General, ARIT y AGIT, debieron pronunciarse por separado sobre las dos situaciones tributarias contenidas en la Resolución Determinativa, al declarar la prescripción de la potestad aduanera de ejecutar la deuda tributaria determinada y por otro lado la facultad de establecer e imponer sanciones administrativas, aspectos diferentes que no admiten analogía.

El art. 108.6 del CTb, es taxativo al establecer que la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo que determina la deuda tributaria, cuando ésta no ha sido pagada o ha sido pagada parcialmente por el saldo deudor, constituye un título de ejecución tributaria; por su parte, el art. 28 de la LGA, establece que son dos los tipos de obligación, la tributaria aduanera y de pago en aduanas; la primera, ocurre conjuntamente al hecho generador del tributo, es de carácter personal, de contenido patrimonial y está garantizada por la prenda aduanera sobre la mercancía; mientras que la segunda aplicable al presente caso, se refiere a la obligación de pago en aduanas cuando el hecho

generador se realiza con anterioridad, sin haberse efectuado el pago de la obligación tributaria; además, el art. 8 y 13 de la citada L.G.A., determina que el hecho generador de la obligación se perfecciona en el momento en que se produce la aceptación de la declaración de mercancía por la aduana y que los dos tipos de obligaciones, tributarias aduaneras y de pago en aduana, son exigibles a partir del momento de la referida aceptación o desde la notificación con la liquidación efectuada, normativa concordante con los arts. 6, 10 y 13 del RLGA, por lo que correspondía el pago de la obligación aduanera en el plazo de 3 días hábiles computados desde su validación, bajo apercibimiento de ejecución tributaria.

La Administración Aduanera no solo persigue la determinación de la multa por la omisión de pago del tributo no cancelado, sino también, principalmente el pago de deuda tributaria ya determinada con la validación de la DUI 2007/735/C-24800 ocurrida el mismo 29 de diciembre de 2007, cuestión que no es reconocida por la AGIT, por cuanto en ambas instancias,alzada y jerárquico, se resolvió que la facultad de la administración aduanera para ese efecto, prescribió, sin aplicar correctamente el art. 59.IV del C.T.b., que taxativamente establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es "imprescriptible", conforme a la modificación por efecto de la disposición 5ta., de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012.

Pese a la normativa aplicable, la Resolución del Recurso Jerárquico, contiene una vana interpretación de la normativa de la normativa tributaria aduanera, dejando demasiada zozobra al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0941/2013, al margen del contexto legal, agravando al interés nacional que se traduce en daño económico al Estado, por cuanto se impide ejecutar tributos aduaneros de sujetos pasivos y terceros responsables.

### 1.3. Petitorio.

El demandante, solicita que se declare probada la demanda contencioso administrativa y en el fondo revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0941/ 2013 de 1 de julio, y mantener firme y subsistente la Resolución Determinativa AN-WINZZ-RDS-147/2012 de 26 de noviembre.

#### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 30 de abril de 2014 vía fax, que cursa en original de fs. 96 a 101 vta., señalando:

##### II.1.Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadada la demanda interpuesta por la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner, manteniendo firme y subsistente el Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0941/2013 de 1 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

III.1.E1 26 de octubre de 2012, la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial WINNER de la Aduana Nacional, emite la Resolución Determinativa AN-WINZZ-RDS-N° 147/ 2012, que resuelve declarar firme la deuda tributaria correspondiente a la DUI C-24800 de 29 de diciembre de 2007, ordenando la ejecución de tributo impago por un importe de UFV 20.876,65 y la sanción de la multa del 100% de la deuda tributaria por la omisión de pago, contra ADA Villarreal S.R.L. y al importador Walter Ustarez Flores al generar y validar la DUI C-24800 y no pagar el tributo establecido, resolución notificada al sujeto pasivo el 5 de diciembre de 2012.

El 26 de diciembre de 2012, la ADA Villarreal S.R.L., interpone el recurso de alzada contra la Resolución Determinativa, argumentando que: i) Sobre la deuda tributaria por la DUI validada y no pagada correspondiente a la DUI C-24800, por error en el seguimiento la agencia despachante de aduanas tramitó la desnaturalización de la misma mercancía para el importador Walter Ustarez Flores, mediante la DUI C-1065 de 17 de enero de 2008, pagando los tributos aduaneros respectivos mediante Recibo R-1297 de esa misma fecha, y que por tanto no existe deuda tributaria y corresponde la anulación de la DUI C-24800 y de la Resolución Determinativa; y II) La validación de la DUI ocurrió el 29 de diciembre de 2007, el cómputo de la prescripción empezó el 1 de enero de 2008 y al no haber ejecutado ninguna acción, al 31 de diciembre de 2011, la Administración Aduanera dejó prescribir su facultad, más aún si durante los cuatro años transcurridos no hubo interrupción alguna de la prescripción conforme el art. 61 del C.T.b.

La ARIT Santa Cruz, pronuncia la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0233/2013, anulando obrados hasta la Resolución Determinativa AN-WINZZ-RDS-N° 147/2012 inclusive, advirtiendo la vulneración del derecho al debido proceso en su elemento defensa, bajo el siguiente fundamento: a) La administración aduanera debió conminar al pago de la deuda tributaria conforme al art. 10 del RLGA, modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310 (R.C.T.b.) o iniciar la ejecución tributaria y no emitir una resolución determinativa que deviene únicamente de un proceso de fiscalización y control que realiza la administración tributaria (art. 95 del C.T.b.), que no es el caso, por cuanto la deuda aduanera ya se encuentra determinada por el propio sujeto pasivo con la presentación de una DUI impaga que constituye título de ejecución tributaria (art. 108.6 del CTb); y, b) Con relación a la multa por contravención aduanera, correspondía iniciar un proceso sumario contravencional (art. 168 C.T.b.) y el acápite B1 del literal B9 del apartado V del Manual para el Procesamiento de Contravenciones Aduaneras para determinar las multas que correspondan en caso de la comisión de ilícitos aduaneros expresadas en UFV (art. 45 del R.C.T.b.).

La Administración Aduanera, formula el recurso jerárquico el 10 de mayo de 2013 y, la AGIT pronuncia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0941/2013 de 1 de julio, revocando totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0233/2013 y en consecuencia declara prescrita la deuda tributaria y deja sin efecto la Resolución Determinativa AN-WINZZ-RDS-N° 147/2012, bajo el fundamento de que la deuda tributaria era ejecutables desde el 29 de diciembre de 2007, fecha en que es validada y aceptada la DUI por la administración aduanera y que en consecuencia, prescribieron el 31 de enero de 2011, de conformidad con los art. 60.1 del C.T.b., los art. 6 y 8 de la L.G.A. y 6 del R.L.G.A., sin que exista ninguna causal de interrupción de la prescripción.

Consta en antecedentes las dos DUIs C-24800 de 29 de diciembre de 2007 y C-1065 de 17 de enero de 2008 (con levante), que consignan los mismos datos de proveedor (Paper King S.R.L.), importador (Ustarez Flores Walter), declarante (Agencia Despachante de Aduana Villarreal S.R.L.) y descripción de la mercancía (marca en bultos: International; cantidad de bultos: 22, pallet; descripción comercial: papel chambril premier - 1086x966 grs.).

III.2. La demanda contenciosa administrativa es interpuesta por la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner, el 7 de octubre de 2013, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0941/2013 de 1 de julio, pronunciada por la AGIT, notificada al ahora demandante el 10 de julio de 2013; la AGIT presenta la contestación, se cita al tercero interesado; la presentación de la réplica y dúplica; argumentos del tercero interesado, se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-11 y III del CPC-1976 y el Código Procesal Civil, conforme a lo establecido por la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, la controversia se circunscribe a determinar si la AGIT incurrió en violación de lo dispuesto en el Código Tributario, su Reglamento, la Ley General de Aduanas y su Reglamento, y la disposición 5ta. de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, al anular obrados hasta el vicio más antiguo por prescripción del adeudo tributario, omitiendo considerar la imprescriptibilidad prevista en la L. N° 291 y que la DUI validada y aceptada, constituye un título de ejecución tributaria; en consecuencia, corresponde establecer si se aplicó correctamente el régimen de prescripción aplicable al caso concreto.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

La Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial WINNER de la Aduana Nacional, emite la Resolución Determinativa AN-WINZZRDS- N° 147/2012 de 26 de octubre, que declara firme la deuda tributaria correspondiente a la DUI C-24800 de 29 de diciembre de 2007, ordenando la ejecución de tributo impago por un importe de UFV 20.876,65 y la sanción de la multa del 100% de la deuda tributaria por la omisión de pago, contra la Agencia Despachante Villarreal S.R.L. y el importador Walter Ustarez Flores, al generar y validar la DUI C-24800 omitiendo pagar el tributo establecido, Resolución notificada al sujeto pasivo el 5 de diciembre de 2012; la AGIT sostiene en su resolución de recurso Jerárquico AGIT-RJ 0941/ 2013 de 1 de julio, que la obligación prescribió al tenor de lo previsto por el art. 59 del C.T.b. y en consecuencia revoca la Resolución de Alzada dejando sin efecto Resolución Determinativa ANWINZZ-RDS-N° 147/2012.

En ese contexto y reconocida la competencia de la Sala Plena de éste Tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el Tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

El art. 6 de la L.G.A., reconoce como tipo de obligación aduanera, la obligación de pago en aduanas, cuando el hecho generador se realiza con anterioridad, sin haberse efectuado el pago de la obligación tributaria; además, el art. 8 y 13 de la citada L.G.A., determina que el hecho generador de la obligación se perfecciona en el momento en que se produce la aceptación de la declaración de mercancía por la aduana y que los dos tipos de obligaciones, tributarias aduaneras y de pago en aduana, son exigibles a partir del momento de la referida aceptación o desde la notificación con la liquidación efectuada, normativa concordante con los arts. 6, 10 y 13 del R.L.G.A.

El art. 47 del C.T.B., establece que la deuda tributaria es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria y que está constituida por el tributo omitido, las multas cuando correspondan, expresadas en UFV's y los intereses.

En cuanto a la prescripción, el art. 59 del C.T.b., establece que prescribirán a los cuatro años las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria; conforme a la modificación del citado art. 59, por efecto de la disposición 5ta. de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, a partir de esa fecha, se establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es "imprescriptible".

El cómputo de la prescripción está regulado por el art. 60 del citado Código, que dispone: "I. Excepto en el numeral 4 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo; II. En el supuesto 4 parág. I del artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria".

En cuanto a las formas de suspender e interrumpirse la prescripción, los arts. 61 y 62 del C.T.b., prevén: "artículo 61.- La prescripción se interrumpe por: a) La notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa; b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción.

Artículo 62.- El curso de la prescripción se suspende con: I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses. II.- La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo".

Respecto a la modificación de la norma, debe considerarse que las leyes tributarias tienen efecto retroactivo únicamente cuando así se establezca taxativamente y cuando no contravengan principios constitucionales como la seguridad jurídica o la capacidad contributiva, y es en ese contexto, que el art. 123 de la C.P.E., que prevé que la ley únicamente dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo excepto en materia laboral cuando la norma favorezca al trabajador, en materia penal, cuando beneficie al imputado y en materia de corrupción para

investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos contra los intereses del Estado; concordante con dicha norma constitucional, el art. 150 del C.T.b., determina que las normas tributarias no tienen efecto retroactivo, salvo algunas excepciones, entre una de ellas, precisamente cuando se establezcan términos de prescripción más breves.

Por su parte, sobre la retroactividad de la ley, el art. 5 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, señala que: "La ley solo tiene derecho a prohibir los actos perjudiciales para la sociedad. Nada que no esté prohibido por la ley puede ser impedido, y nadie puede ser constreñido a hacer algo que ésta no ordena"; y el art. 11 de la Declaración de Derechos Humanos, precisa que: "Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional".

En consecuencia, la irretroactividad se encuentra vinculada a la observancia de los principios de seguridad jurídica y de legalidad, relacionados con la teoría de los hechos cumplidos que refiere a que la norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurren durante su vigencia.

Sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado, prevista por el art. 324 de la C.P.E., la misma está vinculada con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por servidores públicos que causen menoscabo en el patrimonio del Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente de los recursos públicos o fueran causantes del detrimento patrimonial del Estado, todo ello en el marco legal previsto al efecto por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, denominada Ley de Administración y Control Gubernamentales.

En consecuencia, la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, que entre otros aspectos, establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible, no constituye en los hechos, una disposición legal más benigna para el sujeto pasivo en cuanto al término de la prescripción, que permita aplicar el principio de favorabilidad, por lo que no corresponde su aplicación retroactiva.

El análisis contenido en la presente Sentencia, se encuentra en diversas decisiones de este tribunal, entre ellas, las sentencias 47 de 16 de junio de 2016, 39 de 13 de mayo de 2016, 315/2016 de 13 de julio, 263/2016 de 14 de junio, 309/2016 del 13 de julio, 154/2016 de 21 de abril, 281/2012 de 27 de noviembre, 396/2013 de 18 de septiembre, 005/2014 de 27 de marzo y 212/2014 de 15 de septiembre.

Ahora bien, conforme consta en la presente Sentencia y los antecedentes procesales, tomando en cuenta que el hecho generador de la responsabilidad tributaria atribuida a la Agencia Despachante Villarreal S.R.L. y al importador Walter Ustarez Flores, que constituye una contravención por omisión de pago en aduana, a través de la DUI C-24800, data del 27 de diciembre de 2007, fecha en la que se valida y acepta la misma; y, siguiendo con la verificación de la existencia de prescripción prevista en el art. 59 y el cómputo de la misma conforme al art. 60 ambas normativas del Código Tributario, que indica que el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo, claramente se evidencia que la deuda contenida en la Resolución Determinativa AN-WINZZ-RDS-N° 147/ 2012, que resuelve declarar firme la deuda tributaria correspondiente a la DUI C-24800 de 29 de diciembre de 2007, ordenando la ejecución de tributo impago por un importe de UFV 20.876,65.- y la sanción de la multa del 100% de la deuda tributaria por la omisión de pago, contra ADA Villarreal S.R.L. y al importador Walter Ustarez Flores al generar y validar la DUI C-24800 omitiendo pagar el tributo establecido, que data del año 2007, y de acuerdo al cómputo antes mencionado, éste inicia a partir del 1 de enero de 2008, la fecha de vencimiento es el 31 de diciembre de 2011.

La diligencia de notificación con la resolución determinativa al sujeto pasivo, se practica el 5 de diciembre de 2012, cuando el término de la prescripción se había operado al 31 de diciembre de 2011, sin que existan causales que interrumpa el cómputo de la misma según lo previsto por el art. 61 del C.T.b.

De ello se infiere que el plazo para el cómputo de la prescripción en el presente caso transcurrió ininterrumpidamente, cuatro años conforme establecido por el art. 59 de citado Código, para que la Administración Aduanera en su caso a) controle, investigue, compruebe y fiscalice tributos; b) determine la deuda tributaria; c) imponga sanciones administrativas y d) ejerza su facultad de ejecución tributaria; quedando consolidada la prescripción respecto a la deuda contenida en la Resolución Determinativa AN-WINZZ-RDS -N° 147 / 2012 .

La AGIT, al momento de resolver el recurso jerárquico únicamente procedió a velar por el cumplimiento de la normativa sobre prescripción aplicable al caso concreto, considerando la fecha en la que se convalida y acepta la DUI C-24800, 27 de diciembre de 2007, como hecho generador del adeudo y el vencimiento que operó al 31 de diciembre de 2011.

Por lo expuesto, la pretensión de la Administración Aduanera, resulta impertinente y se concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0941/2013 de 1 de julio, realizó una correcta interpretación correcta de la normativa y principios aplicables a los antecedentes del proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del CPC-1976, declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 47 a 51 vta., y mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0941/2013 de 1 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

**Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.



Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



61

**Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: La Paz.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 20 a 21, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Rita Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0903/2013 de 01 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 60 a 64 vta., la notificación mediante provisión citatoria al tercero interesado practicado el 04 de abril de 2014 cursante a fs. 39; demás antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda: Determinada la existencia de una deuda tributaria no pagada, debido a que el contribuyente Waldo Nelson Álvarez Justiniano presentó declaraciones juradas F-156, N° de orden 9748145 del periodo fiscal diciembre de 2003 y, F-156 N° de orden 10714180 por el periodo fiscal marzo de 2004 con saldo a favor del fisco, la administración tributaria emitió los proveídos GDLP-UCC-PIET N° 20-3157/07 de 12 de diciembre de 2007 y GLDP-UCC-PIET N° 20-755/08 de 18 de marzo de 2008, notificados en forma conjunta el 6 de mayo de ese año.

El 4 de agosto de 2008, emitieron los autos iniciales de sumario contravencional GDLP-UCC-AISC N° 0075/08 y GDLP-UCC-AISC N° 0015/08, que fueron notificados personalmente al contribuyente el 18 de agosto y 25 de noviembre de 2008, para presentar descargos, por escrito u ofrecer pruebas. El 26 de diciembre y 15 de octubre de ese año, pronunciaron Resoluciones Sancionatorias GDLP/DJTCC/UCC/RS N° 1531/08 y GDLP/PRES/RS N° 0156/08 que fueron notificadas al contribuyente.

Luego de emitir los PIET CITE: SIN/GDLP/DJCC/UCC/PIET/2009207201332 y SIN/GDLP/DJCC/UCC/PIET/200920721072, notificados el 25 de octubre de 2010, el contribuyente por memorial de 28 de ese mismo mes y año opuso prescripción de las resoluciones sancionatorias antes referidas, emitiéndose la R.A. N° 0416 de 5 de noviembre de 2012, que la declaró improcedente.

El 4 de diciembre de 2012, el contribuyente Waldo Nelson Álvarez Justiniano presentó recurso de alzada, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0165/2013, que revocó la resolución impugnada declarando prescrita la facultad de ejecución tributaria de la sanción por omisión de pago relativo al impuesto a las transacciones (IT) respecto a los periodos fiscales diciembre de 2003 y marzo de 2004; determinación que fue impugnada por la administración tributaria, emitiéndose luego la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0903/2013 que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Denuncia que no corresponde aplicar la prescripción de la determinación tributaria debido a que el contribuyente auto determinó su deuda tributaria a través de las Declaraciones Juradas F-156 con N° de orden 9748145 de los periodos fiscales diciembre de 2003 y F-156 con N° de orden 10714180 del periodo fiscal marzo de 2004, tal cual dispone el art. 94 del Cód. Trib. Boliviano (CTB). Haciendo cita de la S.C. N° 0028/2005 de 25 de abril, sostiene que existe una distinción entre la prescripción de la obligación tributaria y la facultad de imponer sanciones. En ese sentido, el impuesto IT de los periodos fiscales diciembre de 2003 y marzo de 2004 al no ser pagado en la fecha de su vencimiento se convirtió en título de ejecución tributaria sobre el que corresponde aplicar el cómputo de la prescripción de la facultad de imponer sanciones contenido en el art. 60-II del CTB referido.

Impusieron sanciones a la contravención de omisión de pago al IT de los citados periodos fiscales dentro de plazo, notificando al contribuyente con las Resoluciones Sancionatorias GDLP/DJTCC/UCC/RS N° 1531/08 y GDLP/PRES/RS N° 0156/08 que interrumpieron el cómputo de la prescripción conforme señala el art. 61 del CTB. Añade, que el término para ejecutar las sanciones por contravención tributaria prescribe a los cinco años desde que el acto adquiere la calidad de título de ejecución tributaria de conformidad al art. 108.I numeral 1 del CTB, por lo que al estar ejecutoriadas las resoluciones sancionatorias se inició la ejecución tributaria, en uso de la facultad de ejecución interrumpiendo la prescripción a momento de notificar con los PIETS. Resalta que la autoridad demandada dejó de lado la previsión del art. 59-IV del CTB que indica la imprescriptibilidad de la ejecución de la deuda tributaria.

Acusa que la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0903/2013 falló de manera ultrapetita puesto que el contribuyente no solicitó la prescripción de la facultad de ejecución tributaria de la sanción por omisión de pago relativa al impuesto IT de los periodos fiscales diciembre de

2003 y marzo de 2004, sino simplemente se limitó a pedir la prescripción en términos generales, incurriendo así en un defecto procesal que es contrario a precedentes judiciales contenidos en el A.S. N° 194 de 12 de abril de 2007, la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0135/2011 de 28 de febrero y fallos constituciones sobre la congruencia de las resoluciones.

Finalmente, indica que se presume la legalidad y buena fe de los actos administrativos y el no pago de los impuestos genera un enorme daño a la economía del Estado.

### I.3. Petitorio.

Solicita se dicte Sentencia que declare probada la demanda y, en consecuencia, revoque totalmente la Resolución Impugnada, manteniendo firme y subsistente la R.A. N° 0416 de 5 de noviembre de 2012.

## II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por memorial cursante de fs. 60 a 64 vta., contestó en forma negativa señalando: 1) Los argumentos expuestos en la demanda no fueron plasmados en el recurso jerárquico que presentó la administración tributaria, por lo que la presente demanda no es la vía para resolver actos no impugnados; 2) Efectuaron el cómputo de la prescripción considerando que se trataban títulos de ejecución tributaria advirtiendo que el SIN no ejerció su facultad de ejecución tributaria y, si bien se consideró el reconocimiento expreso realizado por el contribuyente; sin embargo, la administración tributaria tardó más de dos años en dar respuesta; 3) No hubo un fallo utrapetita porque se evidenció que el sujeto pasivo a momento de interponer el recurso de alzada citó de manera general el art. 59 del CTB oponiendo prescripción en la etapa de ejecución de la sanción, emitiendo una decisión expresa, positiva y precisa sobre todas las cuestiones planteadas, sustentándola en hechos, antecedentes y el derecho aplicable que la justifica, no existiendo vicios de nulidad; y, 4) La presunción de legalidad y buena fe de los actos de la administración tributaria quedó desvirtuada en el proceso de impugnación seguido ante la ARIT y AGIT, no existiendo vulneración de la Constitución Política del Estado ni el código tributario boliviano. Finalmente se ratificó en todos los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada en el proceso.

### II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa planteada, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0903/2013 de 1 de julio.

Corrida en traslado la respuesta, la Gerencia Distrital La Paz I del SIN por memorial cursante de fs. 69 a 71 vta., haciendo uso de la réplica agregó que los agravios ahora expuestos fueron expuestos en alzada y también en la tramitación del recurso jerárquico reiterando los argumentos sobre la congruencia y la imprescriptibilidad de la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada.

Daney David Valdivia Coria por la AGIT, mediante escrito cursante de fs. 74 y vta., efectuó réplica sosteniendo que el demandante no se pronunció sobre el contenido de la contestación, reproduciendo los argumentos de la demanda dando así su conformidad en los fundamentos y la decisión de la resolución jerárquica.

## II. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces superintendencia tributaria general -hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

II.1. Cursa formulario de Declaración Jurada 156-1, N° de orden 10714180, correspondiente al impuesto a las transacciones (IT) del periodo fiscal marzo de 2004, presentado por el contribuyente el 22 de abril de 2004 (fs. 1 del anexo 3).

II.1.1. Mediante proveído GDLP-UCC-PIET N° 20-0755/08 de 18 de marzo de 2008, se comunica al contribuyente Álvarez Justiniano Waldo Nelson el inicio de la ejecución tributaria de la Declaración Jurada 156-1, con N° de orden 10714180 (fs. 2 del anexo 3); notificándose en forma personal el 6 de mayo de 2008 (fs. 3 del anexo 3).

II.1.2. La Administración Tributaria emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional GDLP-UCC-AISC N° 0075/2008 de 4 de agosto, con el que instruyó el inicio de sumario contra el contribuyente Álvarez Justiniano Waldo Nelson por la contravención de omisión de pago del IT del periodo fiscal marzo de 2004 (fs. 4 del anexo 3); notificándose personalmente al contribuyente el 18 de septiembre de ese año (fs. 5 vta.; y, 7 del anexo 3).

II.1.3. Posteriormente, se emitió la resolución sancionatoria GDLP/PEV/RS N° 0156/08 de 15 de octubre de 2008, que castiga al referido contribuyente con la multa igual al 100% del tributo omitido expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV) con actualización a la fecha de pago (fs. 12 a 13 del anexo 3); notificándose mediante cédula el 4 de noviembre de 2008 (fs. 19 del anexo 3).

II.1.4. CITE: SIN/GDLP/DJCC/UCC/PIET/200920721072 de 14 de octubre de 2009 que anuncia al contribuyente Álvarez Justiniano Waldo Nelson el inicio a la ejecución tributaria a tercero día de su notificación (fs. 22 del anexo 3); notificándose al contribuyente en forma personal el 25 de octubre de 2010 (fs. 24 vta. del anexo 3).

II.2. Formulario de Declaración Jurada 156-1, con N° orden 9748145, correspondiente al impuesto IT del periodo fiscal diciembre de 2003, presentado el 20 de enero de 2004 (fs. 1 del anexo 2).

II.2.1. Mediante Proveído GDLP-UCC-PIET N° 20-3157/07 de 12 de diciembre de 2007, se comunicó al contribuyente Álvarez Justiniano Waldo Nelson el inicio de la ejecución tributaria de la Declaración Jurada 156-1, N° de orden 9748145 (fs. 2 del anexo 2); notificándose en forma personal al contribuyente el 6 de mayo de 2008 (fs. 3 del anexo 2).

II.2.2. Auto Inicial de Sumario Contravencional GDLP-UCC-AISC N° 0015/08 de 4 de agosto de 2008, que entre otros resolvió instruir el inicio de sumario contravencional contra el contribuyente Álvarez Justiniano Waldo Nelson por la contravención de omisión de pago del IT del periodo fiscal diciembre 2003 (fs. 4 del anexo 2); notificándose personalmente el 25 de noviembre de 2008 (fs. 8 del anexo 2).

II.2.3. Resolución sancionatoria GDLP/DJTCC/UCC/RS N° 1531/08 de 26 de diciembre de 2008, que castiga al referido contribuyente con la multa igual al 100% del tributo omitido expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV) con actualización a la fecha de pago (fs. 12 a 13 del anexo 2); notificándose en forma personal el 26 de ese mismo mes y año (fs. 24 del anexo 2).

II.2.4. CITE: SIN/GDLP/DJCC/UCC/PIET/2009207201332 de 27 de octubre de 2009 que anuncia al contribuyente Álvarez Justiniano Waldo Nelson el inicio a la ejecución tributaria a tercero día de su notificación (fs. 25 del anexo 2); notificándose al contribuyente en forma personal el 25 de octubre de 2010 (fs. 28 vta. del anexo 2).

II.3. Por escrito presentado el 28 de octubre de 2010, el contribuyente opuso acción de prescripción contra las Resoluciones Sancionatorias N° 156/08 y 1531/08 (fs. 26 a 27 del anexo 3).

II.4. Con R.A. N° 0416 de 5 de noviembre de 2012, se declaró improcedente la petición de prescripción de la deuda opuesta por el contribuyente (fs. 36 a 38 del anexo 3; y, 41 a 43 del anexo 2); notificándose personalmente el 19 del mismo mes y año (fs. 38 vta. del anexo 3); siendo impugnada por el contribuyente mediante recurso de alzada (fs. 5 a 7 del anexo 1), respondida negativamente por la administración tributaria (fs. 17 a 19 vta. del anexo 1).

II.5. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0165/2013 de 4 de marzo, que determinó revocar totalmente la R.A. N° 0416 de 5 de noviembre de 2012 emitida por la administración tributaria, declarando prescrita la facultad de ejecución tributaria de la sanción por omisión de pago relativo al impuesto IT de los periodos fiscales diciembre de 2003 a marzo de 2004 (fs. 41 a 49 del anexo 1); que es impugnada por el demandante mediante recurso jerárquico (fs. 55 a 59 vta. del anexo 1).

II.6. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0903/2013 de 1 de julio, que confirma la Resolución ARIT-LPZ/RA 0165/2013 de 4 de marzo de 2013, declarando prescritas la facultad de ejecución tributaria de la sanción por omisión de pago relativo al impuesto IT de los periodos diciembre de 2003 y marzo de 2004 (fs. 90 a 103 vta. del anexo 1).

### III. Identificación del problema jurídico planteado.

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en lo siguiente: Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0903/2013 de 1 de julio, realizó el correcto cómputo del plazo de la prescripción en la ejecución de las Resoluciones Sancionatorias GDLP/PEV/RS N° 0156/08 de 15 de octubre de 2008 y GDLP/DJTCC/UCC/RS N° 1531/08 de 26 de diciembre de 2008.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

### IV. Análisis del problema jurídico planteado.

#### IV.1. Consideraciones previas.

Previo a la resolución de la causa es necesario aclarar que tratándose de hechos que tuvieron origen en los periodos fiscales de diciembre de 2003 y marzo de 2004, la normativa legal aplicable al régimen de la prescripción será la que estuvo vigente en aquel entonces, por cuanto el art. 123 de la C.P.E. señala: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución". De la misma manera razonó este tribunal en la sentencia de Sala Plena N° 39 de 13 de mayo de 2016, que indicó: "...de la revisión minuciosa se observa que los periodos sujetos a fiscalización corresponden a hechos generadores acontecidos en la gestión 2009, por lo que corresponde aplicar la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento en que se produjo, es decir el art. 59 del CTB sin las modificaciones establecidas precedentemente al haber sido promulgadas en la gestión 2012..." (el resaltado nos corresponde); por ende, no corresponde aplicar al presente caso las modificaciones realizadas al art. 59 del CTB por las Leyes N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que añadieron lo siguiente: "IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible", debido a que no estuvieron vigentes para el momento en que se pronunciaron las Resoluciones Sancionatorias GDLP/PEV/RS N° 0156/08 de 15 de octubre de 2008 y GDLP/DJTCC/UCC/RS N° 1531/08 de 26 de diciembre de 2008.

En ese sentido, la entidad demandante no puede solicitar la aplicación de retroactiva de las referidas normas legales, pues implicaría desconocer el debido proceso y la seguridad jurídica, correspondiendo resolver la problemática traída a este foro en base al art. 59 del CTB sin las modificaciones introducidas en forma posterior.

#### IV.2. Resolución del caso.

##### IV.2.1. En cuanto a la Resolución Sancionatoria GDLP/PEV/RS N° 0156/08 de 15 de octubre de 2008

De la revisión de antecedentes se advierte lo siguiente: la Administración Tributaria emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional GDLP-UCC-AISC N° 0075/2008 de 4 de agosto, contra el contribuyente Álvarez Justiniano Waldo Nelson -hoy tercero interesado-, por la

contravención de omisión de pago del IT del período fiscal marzo de 2004, que concluyó con el pronunciamiento de la Resolución Sancionatoria GDLP/PEV/RS N° 0156/08 de 15 de octubre de 2008, notificada mediante cédula al sujeto pasivo el 4 de noviembre de ese año, como se describió en los puntos II.1.2 y II.1.3 del presente fallo judicial.

Tomando en cuenta que el art. 59-III del CTB prevé: "El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos años" (las negrillas fueron añadidas) y, que el art. 60-III del citado cuerpo legal señala: "En el supuesto del párrafo III del artículo anterior el término se computará desde el momento que adquiera la calidad del título de ejecución tributaria" (el resaltado es nuestro). En ese sentido, para que Resolución Sancionatoria GDLP/PEV/RS N° 0156/08 de 15 de octubre de 2008, adquiera la calidad de título de ejecución tributaria es necesario que previamente adquiera firmeza. De ahí, que el art. 108.1 del CTB establezca: "La ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria con la notificación de los siguientes títulos: 1. Resolución determinativa o sancionatoria firmes, por el total de la deuda tributaria o sanción que imponen" (las negrillas nos corresponden); consiguientemente, la sola emisión de la Resolución Sancionatoria GDLP/PEV/RS N° 0156/08 de 15 de octubre de 2008 no implica que adquiera por sí mismo la condición de título de ejecución tributaria, siendo necesario además el transcurso del tiempo previsto por Ley para que adquiera firmeza.

En ese contexto, la Resolución Sancionatoria GDLP/PEV/RS N° 0156/08 de 15 de octubre de 2008, fue notificada mediante cédula al sujeto pasivo, el 4 de noviembre de ese mismo año, existiendo el plazo de 20 días (corridos) para presentar Recurso de Alzada, conforme prevén los arts. 168-II in fine y 130-I del CTB en relación con el art. 4 num.2 in fine del cuerpo legal ya citado. Al no haberse presentado recurso de alzada se tiene que la mencionada resolución sancionatoria adquirió firmeza el 24 de noviembre de 2008 (computable a partir del día siguiente hábil en que se practicó la notificación mediante cédula al contribuyente), transcurriendo recién a partir de esa fecha el plazo de dos años para su ejecución por parte de la administración tributaria, quedando el cómputo de la siguiente manera.

- Desde el 24 de noviembre de 2008 (fecha en que la Resolución Sancionatoria GDLP/PEV/RS N° 0156/08, de 15 de octubre de 2008, adquirió firmeza) hasta la presentación del memorial de prescripción de 28 de octubre de 2010 (computable de momento a momento), transcurrió un año, once meses y 8 días; coligiéndose, que no transcurrió el plazo de 2 años previsto por el art. 59-III del CTB para ejecutar la sanción impuesta en la Resolución Sancionatoria GDLP/PEV/RS N° 0156/08 de 15 de octubre de 2008.

Por lo expuesto, se constata que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0903/2013 de 1 de julio, no computó adecuadamente el plazo para la prescripción de la ejecución de la sanción por omisión de pago, impuesta al contribuyente Álvarez Justiniano Waldo Nelson mediante Resolución Sancionatoria GDLP/PEV/RS N° 0156/08, de 15 de octubre de 2008.

#### IV.2.2. Respecto a la Resolución Sancionatoria GDLP/DJTCC/UCC/RS N° 1531/08 de 26 de diciembre de 2008

De la compulsas de antecedentes se advierte: la Administración Tributaria emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional GDLP-UCC-AISC N° 0015/08 de 4 de agosto de 2008, contra el contribuyente Álvarez Justiniano Waldo Nelson -hoy tercero interesado-, por la contravención de omisión de pago del IT del período fiscal diciembre de 2003, que concluyó con el pronunciamiento de la Resolución Sancionatoria GDLP/DJTCC/UCC/RS N° 1531/08 de 26 de diciembre de 2008, notificada personalmente al sujeto pasivo el 26 de ese mismo mes y año, como se describió en los puntos II.2.2 y II.2.3 del presente fallo judicial.

Tomando en cuenta que el art. 59-III del CTB prevé: "El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años" y, que el art. 60-III del citado cuerpo legal señala: "En el supuesto del párrafo III del artículo anterior el término se computará desde el momento que adquiera la calidad del título de ejecución tributaria" (el resaltado es nuestro). En ese sentido, para que Resolución Sancionatoria GDLP/DJTCC/UCC/RS N° 1531/08 de 26 de diciembre de 2008, adquiera la calidad de título de ejecución tributaria es necesario que previamente adquiera firmeza. De ahí, que el art. 108.1 del CTB establezca: "La ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria con la notificación de los siguientes títulos: 1. Resolución determinativa o sancionatoria firmes, por el total de la deuda tributaria o sanción que imponen"; consiguientemente, la sola emisión de la referida resolución sancionatoria no implica que adquiera por sí mismo la condición de título de ejecución tributaria, siendo necesario además el transcurso del tiempo previsto por ley para que adquiera firmeza.

En ese contexto, la Resolución Sancionatoria GDLP/DJTCC/UCC/RS N° 1531/08 de 26 de diciembre de 2008, fue notificada personalmente al sujeto pasivo el 26 de ese mismo mes y año, existiendo el plazo de 20 días (corridos) para presentar Recurso de Alzada, conforme prevén los arts. 168-II in fine y 130-I del CTB en relación con el art. 4 num. 2 in fine del cuerpo legal ya citado. Al no haberse presentado recurso de Alzada se tiene que la mencionada Resolución Sancionatoria adquirió firmeza el 19 de enero de 2009 (computable a partir del día siguiente hábil en que se practicó la notificación personal al contribuyente), transcurriendo recién a partir de esa fecha el plazo de dos años para su ejecución por parte de la administración tributaria, quedando el cómputo de la siguiente manera.

- Desde el 19 de enero de 2009 (fecha en que la Resolución Sancionatoria GDLP/DJTCC/UCC/RS N° 1531/08 de 26 de diciembre de 2008, adquirió firmeza) hasta la presentación del memorial de prescripción de 28 de octubre de 2010 (computable de momento a momento), transcurrió un año, nueve meses y 9 días; coligiéndose, que no transcurrió el plazo de 2 años previsto por el art. 59-III del CTB para ejecutar la sanción impuesta en la Resolución Sancionatoria GDLP/DJTCC/UCC/RS N° 1531/08 de 26 de diciembre de 2008.

Por lo expuesto, se constata que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0903/2013 de 1 de julio, no computó adecuadamente el plazo para la prescripción de la ejecución de la sanción por omisión de pago, impuesta al contribuyente Álvarez Justiniano Waldo Nelson mediante Resolución Sancionatoria GDLP/DJTCC/UCC/RS N° 1531/08 de 26 de diciembre de 2008.

Finalmente, sobre la demora advertida por la autoridad demandada en la resolución de la solicitud de prescripción que indicó: "viii. Asimismo, cabe hacer notar que la solicitud de prescripción efectuada por Waldo Álvarez Justiniano, data del 28 de octubre de 2010, evidenciándose que la administración tributaria tardó más de dos años en dar respuesta a la misma, puesto que el contribuyente fue notificado con la resolución administrativa que rechaza dicha solicitud, el 19 de noviembre de 2012 (...), término igual al establecido para ejecutar las sanciones por contravenciones; sin embargo, no se ejecutó el adeudo tributario", manifestar que el contribuyente debió reclamarlo en su

oportunidad y agotar los mecanismos de impugnación previstos en sede administrativa no pudiendo la autoridad general de impugnación tributaria pronunciarse sobre la referida demora por cuanto no fue invocado como agravio.

V. Conclusiones.

Por lo expuesto, este Tribunal llega al convencimiento de que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0903/2013 de 1 de julio, no actuó correctamente ni computó apropiadamente el plazo para la prescripción de la sanción impuesta al contribuyente Álvarez Justiniano Waldo Nelson, mediante Resoluciones Sancionatorias GDLP/PEV/RS N° 0156/08, de 15 de octubre de 2008 y GDLP/DJTCC/UCC/RS N° 1531/08 de 26 de diciembre de 2008.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 20 a 21, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales; y, en consecuencia, REVOCA la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0903/2013 de 1 de julio y, en su mérito mantiene firme y subsistente la R.A. N° 0416 de 5 de noviembre de 2012, por los motivos expuestos ut supra.

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

**Relatora: Magistrado Dra. Maritza Suntura Juaniquina.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



62

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: La Paz.**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativo de fs. 30 a 35 de obrados, impugnando la Resolución R.J. No. 1182/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 62 a 64, los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala la entidad demandante que en uso de las atribuciones conferidas por el Código Tributario Boliviano, y dando cumplimiento a la orden de verificación, se ha procedido a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Vizcarra Reynaga David, con el objeto de comprobar el cumplimiento que ésta ha dado a las disposiciones legales relativas al Debito IVA y su efecto en el IT correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada en el periodo octubre/2008, que practicada la liquidación previa de adeudos, señalada en el art. 96 de la L. N° 2492 se ha establecido el monto de UFV 173.055, equivalentes a Bs 310.271 por concepto de Tributo Omitido, intereses, la multa por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales.

Que girada la vista de cargo de conformidad al art. 85 del CTB, con la finalidad de que el contribuyente dentro del plazo establecido del art. 98 del mismo cuerpo legal, produzca u ofrezca pruebas tanto con relación a los cargos formulados, como a la calificación de su conducta fiscal.

Que el contribuyente presenta descargos, los mismos a criterio de la administración tributaria no corresponden, por lo que se emite R.D. N° 17-00593-12, se califica la conducta del contribuyente como omisión de pago, sancionándose con una multa igual al 100% sobre el tributo omitido se multa por Incumplimiento de deberes formales, determinación que fue anulada en la instancia dealzada y confirmada en la instancia jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- La entidad actora menciona que se ha cumplido con el debido procedimiento al momento de realizar la fiscalización o verificación de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, el mismo que de la simple revisión de antecedentes administrativos se puede apreciar que la administración tributaria no ha realizado actuaciones ilegales, además que se aplicó objetivamente la normativa tributaria, atendió todas las

solicitudes y requerimiento del contribuyente, valoró todos los descargos presentados como pruebas, ha hecho conocer todas las actuaciones administrativas para que el contribuyente este a derecho y asuma defensa, por lo que se tiene de los hechos acontecidos que los derechos y garantías del contribuyente han sido respetados debidamente.

2.- Sobre la nulidad de la resolución determinativa impugnada por no cumplir con requisitos establecidos en la norma, la entidad demandada señala que la administración tributaria no señala con precisión los procedimientos aplicados para determinar el adeudo tributario, es decir no señala la documentación o cruces de información que permiten advertir cual el origen y concepto de la deuda tributaria, toda vez que es obligación de la administración tributaria otorgar al contribuyente de forma clara e inequívoca el origen de los reparos emitidos, así como la determinación de las ventas no declaradas, la AGIT de manera tergiversada y nada objetiva pretende señalar que la administración tributaria no ha consignado las especificaciones sobre su composición de la deuda tributaria y que este supuesto actuar arbitrario de la administración tributaria le estaría vulnerando su derecho a la defensa y al debido proceso, pone a consideración que el proceso de determinación es un proceso reglado que no deja vacíos a otras posibilidades y que no se ha causado indefensión al contribuyente.

Menciona también que la resolución de recurso jerárquico hace mención que la vista de cargo emitida por la administración tributaria en su pág. 15 transcribe la existencia de la determinación de las ventas no declaradas al evidenciarse la correcta determinación tributaria al contribuyente toda vez que la vista de cargo contiene todos los requisitos esenciales exigidos para su validez, conforme a los arts. 96-I del CTB y 18 del D.S. N° 27310 (RCTB), por lo que no es correcta la fundamentación de la AGIT en mencionar que el acto se encuentra viciado de nulidad, puesto que para fines ilustrativos mencionados, el art. 35 del procedimiento administrativo señala que no se puede declarar la nulidad de un acto si la misma no se encuentra expresamente formulada en la ley; lo cual implica un reconocimiento al principio de especificidad o taxatividad, entendido según la doctrina como una regla procesal en materia de nulidades, que permite inhibir a un acto de sus efectos jurídicos únicamente si la causal de nulidad ha sido formal y legalmente establecida en la norma.

Indica así mismo que ratifican la fundamentación legal expuesta en el recurso jerárquico, ya que existen contradicciones en las resoluciones de alzada y jerárquica, ya que la vista de cargo cumple con los requisitos establecidos por ley, entonces cual será la observación de fondo que existe para anular la resolución determinativa si a través esta se ratificó las observaciones plasmadas en la vista de cargo que la misma autoridad de impugnación dice que está bien y tal como se indicó la misma base imponible que se refleja en la vista de cargo está inserta en la cuarta columna del cuadro de liquidación de la deuda tributaria de la resolución determinativa, por lo tanto no existe ausencia de base imponible.

Finalmente indica que la resolución de recurso jerárquico carece de los requisitos de fundamentación y motivación, toda vez que en su parte analítica no explica ni señala que componente u elemento de la Base Imponible no se encuentra en la resolución determinativa, cuando es más que evidente que si contiene todos los elementos de la base imponible, por lo que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa contemplan a cabalidad todos los requisitos formales previsto por ley incluyendo la base imponible y especificaciones sobre su composición además la debida motivación y consideración de los actos administrativos de referencia.

### I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se Revoque la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1182/2013 y en definitiva se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa.

### II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 62 a 64, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

La autoridad demandada menciona que de la resolución determinativa, la cual consigna el lugar y fecha en la que fue emitida, nombre o razón social del contribuyente; sobre las especificaciones sobre la deuda tributaria que conforme el art. 19 del D.S. N° 2310 (RCTB), hacen referencia al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo al art. 47 del CTB sin embargo únicamente señalo las observaciones urgen de las diferencias identificadas al comparar mensualmente el valor total de las importaciones realizadas por el contribuyente con sus declaraciones juradas Form. 200 (IVA) rubro ventas y las pólizas de importación informadas por la Aduana Nacional de Bolivia, determinándose que el contribuyente vende menos de lo que importa, por lo que el departamento de fiscalización procedió a revisar inventario de mercaderías, lo cual hace notar que no señalo con precisión los procedimientos aplicados para determinar el adeudo tributario, es decir no señala la documentación o cruces de información que permitan advertir cual el origen y concepto de la deuda tributaria, toda vez que es obligación de la administración tributaria otorgar al contribuyente de forma clara e inequívoca el origen de los reparos emitidos, así como la determinación de las ventas no declaradas (que si se encuentra en la vista de cargo), para garantizar el derecho a la defensa y seguridad jurídica, en ese sentido la administración tributaria al no especificar su composición y sustento en su decisión, vicia de nulidad el acto administrativo, por lo que en el presente caso se debe considerar que un acto es anulable únicamente cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin y al evidenciarse imprecisiones en cuanto al origen, concepto y determinación de la deuda tributaria en la resolución determinativa se dispuso la nulidad de obrados con reposición, hasta el vicio más antiguo es decir hasta la resolución determinativa.

2.- Sobre la falta de fundamentación técnico jurídica, del análisis de la resolución jerárquica se puede evidenciar que se dio respuesta a cada argumento impugnado por la administración tributaria contenida en los párrafos vi al x del acápite "4.4.1 sobre la nulidad de la resolución determinativa impugnada por no cumplir con requisitos establecidos en norma". Por lo expuesto se concluye que la demanda contencioso-administrativa carece de sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución del recurso jerárquico.

## II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1182/2013.

## III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que el 28 de diciembre de 2012 la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, emite la R.D. N° 17-00593-12, por la que se resuelve determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente David Vizcarra Reynaga mimas que ascienden a 172.811 UFV's y equivalentes a Bs 311.085; correspondiente al tributo omitido, califica la conducta del contribuyente como omisión de pago, sanciona así mismo al sujeto pasivo con multa por incumplimiento de deberes formales, además de intimar de pago al contribuyente señalando además otras medidas necesarias para el cumplimiento de la misma, debidamente notificado con dicha determinación, David Vizcarra Reynaga interpuso el correspondiente recurso de alzada impugnando la resolución determinativa, luego de realizados los trámites pertinentes el recurso es resuelto mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0267/2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz que resolvió anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la R.D. N° 17-00593-12 de 28 de diciembre, en conocimiento de dicha determinación, la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso en contra de la citada resolución el recurso jerárquico, por lo que el 29 de julio de 2013 la autoridad demandada emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1182/2013 que confirma la Resolución ARIT-SCZ/RA0267/2013, correspondiendo anular obrados, hasta la resolución determinativa, hasta que la administración tributaria emita nueva resolución determinativa, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

## IV De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe al siguiente hecho puntual:

1.- Si la administración tributaria no ha consignado las especificaciones sobre su composición de la deuda tributaria que vulnera el debido proceso y derecho a la defensa.

## V. Análisis del problema jurídico planteado.

1.- Si la administración tributaria no ha consignado las especificaciones sobre su composición de la deuda tributaria que vulnera el debido proceso y derecho a la defensa.

Respecto a la controversia descrita precedentemente corresponde señalar que el código tributario sobre la resolución determinativa en el parág. II del art. 99 del Cód. Trib. dispone: "La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa" y el parág. II de la disposición citada enseña que: "La resolución determinativa tiene carácter declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria", y el art. 19 del D.S. N° 27310 (Reglamento al Código Tributario Boliviano) dispone: "(resolución determinativa). La resolución determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492.

Las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculando de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha Ley."

En el caso que nos ocupa y realizando la correspondiente revisión de los antecedentes administrativos, se tiene que la Gerencia Regional de Grandes Contribuyentes, Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, inició el proceso de verificación No. 0011OVE00913 sobre aspectos relacionados con el débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente al seguimiento de venta de mercancía importada del periodo fiscal octubre/2008, en tal antecedente el 23 de noviembre de 2012 emite la Vista de Cargo 7912-0011OVE00913-00747/2012, de la cual se desprenden los siguientes elementos que la componen: Cuadro 2 resumen del análisis realizado a las pólizas de importación y libro de compras IVA, señalándose 6 DUI's, además se consigna el papel de trabajo determinación de las diferencias encontradas a raíz de la comparación de las pólizas con el kardex, del cual se extrae que las DUI's 1127 y 1156 del periodo fiscal octubre/2008, se encontraron diferencias entre las cajas que se importaron y la ingresada, de igual modo se halla la determinación del precio promedio y finalmente se halla la determinación de las ventas no declaradas que establece la base imponible, de acuerdo a las determinaciones anteriores.

Con referencia a la R.D. N° 17-0593-12, ésta realiza un análisis de la evaluación de inventarios, que establece los saldos y diferencias en base a las entradas y las salidas de los productos de almacén y finalmente contiene un cuadro de resumen de los reparos determinados.

De la relacionado precedentemente se puede establecer que la información contenida en la vista de cargo no se halla contemplada en la resolución determinativa, toda vez que la resolución determinativa si bien es cierto que consigna la base imponible de Bs 631.236.- para el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) sin embargo no contiene las especificaciones sobre su composición y sustenten la decisión de la administración tributaria, acto que se encuentra viciado de nulidad al tenor de lo que dispone el parág. II del art. 99 del Cód. Trib. y el art. 19 del D.S. N° 27310 Reglamento al Cód. Trib.

Dicho acto administrativo (resolución determinativa), al omitir las especificaciones de la deuda tributaria, vulnera el derecho a la defensa y al debido proceso del contribuyente; evidenciado como está que la resolución determinativa al carecer de las especificaciones de su composición indispensables para alcanzar su fin, causa indefensión al contribuyente al tenor de lo que dispone el parágrafo II del art. 36 de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, máxime si tenemos en cuenta que nadie puede defenderse sin conocer ciertamente los cargos y elementos que lo conforman.

Concluyéndose en consecuencia que al haberse anulado obrados con reposición hasta la R.D. N° 17-00593-12, se lo hizo de acuerdo a los datos que informan el proceso, toda vez y como se dijo líneas arriba, la administración tributaria no ha consignado las especificaciones sobre la composición de la deuda tributaria vulnerando el debido proceso, derecho a la defensa y causando indefensión al sujeto pasivo.

#### IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno a la administración tributaria, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 30 a 35, de obrados interpuesta por la Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. No. 1182/2013 de 29 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Relatora: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



63

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa cruz del SIN c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: La Paz.**

#### SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 29 A 34 de obrados, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1176/2013 de 29 de julio de 2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la respuesta de fs. 65 a 68, los antecedentes procesales.

#### I. Contenido de la demanda.

##### I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Que Enrique Martín Trujillo Velásquez, Gerente Distrital de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), se apersonó interponiendo demanda contencioso administrativa, en apoyo de los 10 de la L. N° 212, 778 y ss. del CPC, aplicable en materia tributaria por permisión del art. 74-2 de la L. N° 2492, expresando en síntesis lo siguiente:

Que habiéndose notificado a la Gerencia GRACO Sata Cruz del SIN, en fecha 9 de agosto de 2013 con la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGTI/RJ 1176/2013 de 29 de julio de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, dentro del recurso de alzada interpuesto por el contribuyente David Viscarra Reynaga, contra la Administración Tributaria, impugnando la R.D. N° 17-00598-12 de 28 de diciembre de 2012.

##### I.2.- Fundamentos de la demanda.



Sostuvo que, la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1176/2013 de 29 de julio de 2013, realiza una interpretación ambivalente de la normativa tributaria, resolviendo confirmar la Resolución ARIT-SCZ/RA 0261/2013 de 26 de abril de 2013, que anula obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta que la R.D. N° 17-00598-12 de 28 de diciembre de 2012, hasta que la AT, emita nueva R.D., que cumpla con lo establecido en los arts. 99-II de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310, argumentación que es lesiva y contraria a los intereses del Estado.

En este sentido, se refirió al procedimiento de fiscalización que debe seguirse al momento de realizar una fiscalización o verificación sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos previsto en el art. 104 de la norma citada, el cual fue cumplido de acuerdo a la norma tributaria, toda vez que en ningún momento surgió por parte de la AT la inexistencia de vulneración del derecho y al debido proceso, señalando que la AT, no realizó actuaciones ilegales, por lo que se tiene de los hechos acontecidos que los derechos y garantías del contribuyente han sido respetadas debidamente.

Sobre la nulidad de la resolución determinativa por no cumplir con los requisitos establecidos por la norma, transcribiendo parte del punto xiii de la Resolución Jerárquica señaló que, la AGIT de manera tergiversada pretende señalar que la AT no consignó las especificaciones sobre su composición de la deuda tributaria y que este supuesto actuar arbitrario de la AT, le estaría vulnerando su derecho a la defensa y al debido proceso, extremo que es alejado de la verdad, toda vez que en ningún momento se causó indefensión al contribuyente, pues todas las actuaciones de la AT, son realizadas en base a las facultades que le otorga la ley.

Por otra parte manifestó que, la resolución de recurso jerárquico hace mención que la vista de cargo emitida por la AT, transcribe la existencia de la determinación de las ventas no declaradas al evidenciarse la correcta determinación tributaria al contribuyente, toda vez que la Vista de Cargo N° 7912-001 OVE0905-00740/2012, contiene todos los requisitos esenciales exigidos para su validez, por lo que se puede evidenciar que sí hubo una correcta determinación consignando la base imponible y especificaciones de la deuda tributaria, al respecto citó lo previsto en el art. 19 del D.S. N° 27310.

Indicó que la AGIT se contradice al señalar primeramente que la R.D. N° 17-00598-12, mencionando que contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente, por lo que no hubo indefensión alguna, de donde queda sentado que la R.D. aludida, contempla todos los requisitos exigidos de validez del acto administrativo, contemplando la base imponible y especificaciones sobre su composición tanto de la Vista de Cargo que sustenta a la R.D., por lo que no es correcta la fundamentación de la AGIT, en encontrar que el acto se encuentra viciado de nulidad, sobre el tema citó lo previsto en el art. 35 de la L. N° 2341 de procedimiento administrativo y que en base a la normativa descrita, no posible que la AGIT declare la nulidad de un acto administrativo, si la misma no se encuentra expresamente formulada en la ley.

En este contexto sostuvo que, de antecedentes se puede comprobar que la AT, cumplió a cabalidad con el procedimiento establecido al momento de realizar una fiscalización o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, de conformidad a lo previsto en el art. 104 de la L. N° 2492, así mismo citó lo establecido en los arts. 27 de la L. N° 2341, sobre los requisitos que deben contener los actos administrativos, 96-I y 99-II de la misma norma legal.

Por tal razón sostuvo que, en base a la normativa descrita, que se mencionó erróneamente una nulidad inexistente, toda vez que los actos citados, no solo cumplen a cabalidad los requisitos formales señalados en los arts. 96 y 99 citados, sino también cumplen con los requisitos establecidos en el D.S. N° 27310 y la RND atinente.

### I.3 Petitorio.

En base a los argumentos resumidos, solicita declare probada la demanda y en consecuencia, revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1176/2013 y mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00598-12 de 28 de diciembre de 2012.

### II. De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 36 a 42, se corrió traslado, citándose a la institución demandada, apersonándose por memorial de fs. 65 a 68, Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en mérito a la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 cursante a fs. 63 de obrados; en tiempo hábil contestó negativamente la demanda, expresando en síntesis lo siguiente:

Señalando lo previsto en el art. 99-II del Cód. Trib., referente a los requisitos que debe contener la resolución determinativa, sostuvo que, sobre los vicios de nulidad denunciados con referencia al incumplimiento de requisitos en la R.D., se evidencia que la AT, como resultado de la verificación iniciada con Orden de Verificación N° 0011OVE00905, emitió la Vista de Cargo N° 7912-0011OVE905-00740/2012, notificada el 27 de noviembre de 2012, otorgándole al contribuyente el plazo de 30 días para presentar descargos y que de acuerdo a la Hoja de Ruta 7893, solo adjuntó 2 fs., de lo que se entiende que el contribuyente, el 27 de diciembre de 2012 dentro del plazo previsto, solo presentó una nota aclaratoria, sin adjuntar mayor prueba que demuestre lo señalado en la aludida literal.

A lo expuesto, es necesario indicar que revisada la nota a la que el sujeto pasivo hizo referencia y que se hubiese omitido considerar en la emisión de la R.D., consigna únicamente una aclaración respecto al procedimiento en el cálculo empleado según el contribuyente de las ventas por importaciones de un determinado producto, no advirtiéndose a la misma ningún elemento de prueba que permita establecer la veracidad de lo afirmado por el contribuyente, asimismo, más allá del elemento probatorio que podría tener la señalada nota, la misma no hace referencia alguna a que esta se estuviera presentando como descargo a la vista de cargo citada, por lo que no se advierte que la AT, hubiera dejado de considerar alguna documentación presentada como prueba por el sujeto pasivo.

Por otro lado, en lo que refiere a los vicios denunciados respecto a la R.D., de la revisión y compulsas de antecedentes, se advierte que la AT, el 31 de diciembre de 2012, notificó a David Viscarra Reynaga, con la R.D. N° 17-00598-12, la cual consigna lugar y fecha de emisión,

nombre o razón social del contribuyente; sobre las especificaciones sobre la deuda tributaria que conforme al art. 19 del D.S. N° 27310, hacen referencia al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo al art. 47 de la L. N° 2492 (CTB), se advierte que no señaló con precisión los procedimientos aplicados para determinar el adeudo tributario, toda vez que es obligación de la AT, otorgar al contribuyente de forma clara el origen de los reparos emitidos, así como la determinación de las ventas no declaradas, con el objeto de garantizar al sujeto pasivo su legítimo derecho a la defensa y seguridad jurídica.

En tal sentido, resulta evidente que la R.D. citada, si bien consigna la base imponible de Bs 1.351.753.-, sin embargo, no contiene especificaciones sobre su composición y sustenten la decisión de la AT, por lo que dicho acto administrativo, se encuentra viciado de nulidad, conforme a las previsiones del art. 99-II de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310.

Por lo expuesto, señaló que la demanda contencioso-administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, carece de sustento jurídico-tributario, pues no existe agravio, ni lesión a derechos que se le hubieren causado con la resolución del recurso de jerárquico.

#### II. 1 Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1176/2013 de 29 de julio de 2013.

#### III. Intervención del tercer interesado y su petitorio.

Por memorial de fs. 39 a 42, se apersonó David Viscarra Reynaga, como tercero interesado, quien solicita se confirme la resolución de recurso Jerárquico indebida e infundadamente impugnada.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de antecedentes procesales, se establece que:

El 3 de septiembre de 2012, la AT, notificó al contribuyente con la Orden de Verificación N° 011OVE00905, cuyo alcance refiere la verificación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el impuesto a las transacciones, correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada del período fiscal febrero 2008.

El 23 de noviembre de 2012, la AT, emitió el Informe CITE.SIN/GGSCZ/DF/VE/INF3000/2012, que señala que el contribuyente realizó importaciones, sobre las que no ha demostrado con documentación sustentable el destino de las mismas, por lo que corresponde determinar la existencia de ventas no declaradas, la que no tiene derecho a cómputo de crédito fiscal.

El 27 de noviembre de 2012, la AT, notificó la Vista de Cargo N° 7912-0011OVE00905-00740/2012, que establece que el contribuyente ha realizado importaciones, por lo que no ha demostrado con documentación sustentable el destino de las mismas.

El 27 de diciembre de 2012, David Viscarra Reynaga, mediante nota respecto a las Ordenes de Verificación Nos. 0011OVE00904 a 0011OVE00915 manifiesta: "A fin de aclarar y evitar malas interpretaciones entre lo importado y vendido, por medio de la presente le comunico el procedimiento para el registro de los ingresos por concepto de importación al kardex en los productos de mayonesa mayodan de 500 grs. De 200 grs., que se debe registrar las cajas por 24 unidades. Si bien en las importaciones realizadas la factura de exportación de Dánica Flora SA., registra la caja por 8 unidades, pero las ventas efectuadas en el mercado se factura la caja de 24 unidades, así lo exige el cliente", adjuntando asimismo documentación.

El 31 de diciembre de 2012, la AT, notificó personalmente al contribuyente con la R.D. N° 17-00598-12 de 28 de diciembre de 2012, que resolvió determinar sobre Base Cierta, las obligaciones del contribuyente David Viscarra Reynaga, por un monto total de UFV's 195.834; que a la fecha equivalen a Bs 352.531; importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, correspondiente a los impuestos al Valor Agregado (IVA-DF) e Impuesto a las Transacciones (IT), por el período fiscal febrero de 2008.

Ante esta circunstancia, el contribuyente David Viscarra Reynaga, de fs. 24 a 29, interpuso recurso de alzada contra la R.D. citada, resuelto mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0261/2013 de 26 de abril de 2013 de fs. 75 a 85, que anuló obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la R.D. N° 17-00598-12 de 28 de diciembre de 2012 inclusive, a efecto de que se emita un nuevo acto administrativo, que se ajuste a lo señalado en el art. 99-II de la L. N° 2492.

Como consecuencia del aludido fallo, el Gerente de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), interpuso Recurso Jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1176/2013 de 29 de julio de 2013 cursante de fs. 19 a 26, que confirmó la Resolución ARIT-SCZ/RA 0261/2013, de 26 de abril de 2013, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, contra la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en consecuencia anuló obrados, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta que la AT emita nueva R.D. que cumpla con lo establecido en los arts. 99-II de la L. N° 2492 (CTB) y 19 del D.S. N° 27310, sea conforme a lo establecido en el inciso b) Parágrafo I, art. 212 de la L. N° 3092.

Contra esta determinación, la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz, del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), a través de su representante legal, formuló demanda contencioso administrativa conforme consta de fs. 29 a 34 de obrados.

Por memorial de fs. 91 a 94, la institución demandante presentó réplica, en tanto que a fs. 98 y vta. , la Autoridad General de Impanación Tributaria, a presentó dúplica, dando lugar al proveído de fs. 99 que decretó "Autos para Sentencia".

#### V. De la problemática planteada.

Que por la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, conforme la previsión de los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civil, siendo el objeto -según la veracidad o no del reclamo planteado conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase

administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a esta Sala del Tribunal Supremo analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales en la fase administrativa, con relación a los argumentos expuestos por la entidad demandante y, realizar el control judicial de legalidad sobre los hechos resueltos en el recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el caso presente, el motivo de controversia se circunscribe en establecer si la nulidad de obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la R.D. N° 17-00598-12 de 28 de diciembre de 2012, determinada en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0261/2013 de 26 de abril de 2013 y confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1176/2013 de 29 de julio de 2013, fue correcta, con el fundamento de que dicho acto administrativo, no cumple con lo previsto en los arts. 99-II de la L. N° 2492 (CTB) y 19 del D.S. N° 27310 (RCTB).

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1.- Al respecto, es decir sobre los vicios de nulidad referidos al incumplimiento de los requisitos en la R.D. N° 17-00598-12 de 28 de diciembre de 2012.

Sobre el tema, el art. 99-II de la L. N° 2492 hace referencia a los requisitos mínimos que debe contener la resolución Determinativa entre ellos: "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 en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente", estableciendo esta misma disposición al final del párrafo prescribe: "La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución Determinativa". (el resaltado es de nuestra autoría).

De otro lado, el art. 19 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004 (Reglamento al Código Tributario Boliviano), establece que: "La Resolución Determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492. Las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha Ley". Aspectos que fueron desarrollados en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0024-08, de 25 de julio de 2008, del procedimiento administrativo.

De lo citado ut supra, se infiere que corresponde a la Administración Tributaria, en este caso al Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), a momento de emitir la resolución determinativa, tiene la obligación de dar estricto cumplimiento a los requisitos expresamente determinados por la normativa citada, que observa entre otros, el contemplar todos los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que respalden la emisión de la resolución determinativa, efectuando una adecuada fundamentación de hecho y derecho sobre la deuda tributaria, situación que de ser cumplida, de forma posterior conducirá a la adecuada y específica determinación legal del tributo omitido, lo que significa que la resolución determinativa debe contener una adecuada fundamentación jurídica y fáctica que permita conocer al justiciable, cuáles fueron las razones y normas en que basó su resolución, protegiendo de esta forma, el derecho que tiene los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el derecho establece, es estricta observancia del debido proceso consagrado en el art. 115-II de la C.P.E., en sus elementos configurativos defensa, motivación y fundamentación de las decisiones judiciales y administrativas, así también el art. 211-I del Título V del Cód. Trib. L. N° 2492, expresa que las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión firma de la autoridad que la pronuncia y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas, así como el derecho a una justicia pronta y oportuna, directamente vinculadas a la tutela judicial efectiva.

Por otra parte, en cuanto a la fundamentación y motivación del acto, la doctrina establece que la misma resulta ser imprescindible, sobre el particular el Prof. Carlos M. Giuliani Fonrouge en su obra "Derecho Financiero", Volumen I, pags. 520 a 521, establece: "(...) La fundamentación del acto administrativo es un requisito imprescindible para la validez, pues de ello depende que el sujeto pasivo conozca los motivos de hecho y de derecho en que se basa el ajuste y pueda formular su defensa, de modo que la carencia de ese requisito vicia de nulidad el acto". Con respecto a la nulidad, Manuel Osorio entiende por nulidad: "La ineficacia de un acto jurídico como consecuencia de carecer de las condiciones necesarias para su validez, sea ella de fondo o de forma (...).

Dentro de nuestra legislación, para la anulabilidad del acto por la infracción de una norma, deben ocurrir los presupuestos necesarios previstos en el art. 36-II de la L. N° 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo), aplicable en materia tributaria por mandato del art. 74. 1 de la L. N° 2492, lo que supone que la anulabilidad de un acto administrativo, ocurre cuando carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados.

En la especie, de la revisión de la R.D. N° 17-00598-12 de 28 de diciembre de 2012, se observa que la Administración Tributaria, consideró que el contribuyente una vez notificado con la Vista de Cargo N° 7912-011OVE0905-007040-2012 de 23 de noviembre de 2012, no ofreció pruebas que desvirtúen el cargo establecido, ni canceló la liquidación extrañada, resolviendo determinar la deuda tributaria del sujeto pasivo en 195.834.- UFV's, equivalente a Bs 352.531.- sobre base cierta, correspondiente al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa por omisos de pago.

En la especie de la revisión de la R.D. N° 17-00598-12 de 28 de diciembre de 2012, cursante de fs. 45 a 48 del anexo 1, la cual consigna el lugar y fecha en la que se fue emitida, nombre o razón social del contribuyente, sobre las especificaciones referente a la deuda tributaria que conforme al art. 19 del D.S. N° 27310 (Reglamento del Código Tributario Boliviano), hace referencia al origen, concepto y determinación del adeudo tributaria calculado de acuerdo al artículo de la L. N° 2492, se evidencia que solo señaló: "Que en el presente caso las observaciones surgen de las diferencias identificadas al comprar anualmente el valor total de las importaciones realizadas por el contribuyente con sus declaraciones juradas Form, 200 (IVA) rubro ventas y las pólizas de importación informadas por la aduana Nacional de

Bolivia, determinándose que el contribuyente vende menos de lo que importa, por lo que el departamento de fiscalización procedió a revisar inventario de mercaderías" (sic).

En base a lo expuesto se advierte que la resolución determinativa, pronunciada por la Administración Tributaria, no cumplió con los requisitos establecidos en los arts. 99-II de la L. N° 2492, 19 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004 y 10 de la RND N° 10-0024-08, toda vez que no señala con precisión los procedimientos aplicados para determinar el cálculo del adeudo tributario, no especifica de manera clara e indubitable, los hechos, actos, datos elementos y valoraciones que la fundamentan, es decir, no indica la documentación o cruces de información que permitan advertir cual el origen y concepto de la deuda tributaria, extremo que es reconocido por la institución demandante, cuando en su demanda señala: "...si bien la resolución determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible de la determinación de la deuda tributaria", toda vez que es obligación de la administración tributaria, otorgar al contribuyente de forma clara e inequívoca el origen de los reparos emitidos, así como la determinación de las ventas no declaradas, con el fin de garantizar el sujeto pasivo su legítimo derecho a la defensa y seguridad jurídica, en el entendido de que esta garantía se encuentra relacionada íntimamente a la garantía del debido proceso, consagrado en el art. 115-II de la C.P.E.

Por lo descrito precedentemente, es evidente que la R.D. N° 17-00598-12 de 28 de diciembre de 2012, cursante de fs. 45 a 48 del anexo 1, carece de las especificaciones sobre su composición, pues no consigna todos los datos y elementos necesarios para su emisión, por lo que dicho acto se encuentra viciado de nulidad, conforme lo estatuido en los arts. 99-II del Cód. Trib. (L. N° 2492), 19 del D.S. N° 27310 y 10 de la RND N° 10-0024-08.

#### VII. Conclusiones.

En consecuencia, el Tribunal Supremo de Justicia, con la facultad conferida de ejercer el control judicial de legalidad, concluye que la autoridad demandada, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales a tiempo de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1176/2013 de 29 de julio de 2013, al contrario, realizó una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnico-jurídica que se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., y 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 34 de obrados, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1176/2013 de 29 de julio de 2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación (AGIT).

**Relatora: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



64

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: La Paz.**

#### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 14 a 18, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Marco Antonio Aguirre Heredia, en la que impugna la Resolución de Jerárquica AGIT-RJ 962/2013, de 8 de julio, pronunciada por la Directora Ejecutiva General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Julia Susana Ríos Laguna, la contestación de fs. 51 a 53; réplica de fs. 57 a 59; apersonamiento del tercer interesado de fs. 272 a 290; duplica a fs. 312, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

#### I. Contenido de la demanda.

##### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria, manifiesta que con memorial presentado el 27 de julio de 2012 el contribuyente American Airlines Inc. (sucursal Bolivia) solicitó el registro de exenciones en el padrón nacional de contribuyentes del impuesto sobre las utilidades de las empresas-remesas al exterior por actividades parcialmente realizadas en el país (F-550), del Impuesto a las Transacciones (F-400) y del Impuesto sobre

Utilidades de las Empresas (F-541), argumentando para tal efecto que con base en el Convenio de Transporte Aéreo de 29 de septiembre de 1948 y al acuerdo de exoneración recíproca de impuestos a aeronaves y barcos entre Bolivia y los Estados Unidos suscrito mediante intercambio de notas reversales, el 21 de julio y 23 de noviembre de 1987, respectivamente, se encontraría exenta del pago de los impuestos precitados. A tal efecto el 15 de agosto de 2012 se emitió el Proveído N° 24-0363-2012 solicitando al contribuyente la presentación de documentación original legalizada faltante para respaldar su solicitud. Dentro de plazo el contribuyente presenta copia legalizada de la L. N° 1967 de 24 de marzo de 1999 cuyo artículo único señala que: “De conformidad al art. 59, atribución 12° de la C.P.E., se aprueba y ratifica el acuerdo exoneración recíproca de impuestos a aeronaves y barcos “entre Bolivia y los Estados Unidos, suscrito mediante intercambio de notas reversales, en 21 de julio de y 23 de noviembre de 1987, respectivamente”. Asimismo, el contribuyente solicita prórroga de 15 días hábiles administrativos para presentar fotocopia legalizada del referido acuerdo. En tal sentido el 5 de agosto se emite el Proveído N° 24-0704-2012 en la que se comunica al sujeto pasivo, en relación a su prórroga de presentación de documentación la ampliación del plazo de presentación de los documentos restantes requeridos en el Proveído N° 24-0363-2012 hasta el 18 de septiembre de 2012, bajo alternativa de tener no presentada su solicitud.

El 7 de septiembre de 2012, el contribuyente presenta el “Acuerdo establecido mediante intercambio de notas reversales, sobre exoneración recíproca de impuestos a aeronaves y barcos, entre entonces la República de Bolivia y los Estado Unidos de América”, adjuntando fotocopias legalizadas de la referidas notas reversales de 21 de julio y 23 de noviembre de 1987 respectivamente, y solicita nuevamente que la Administración Tributaria certifique el registro de exenciones en el Padrón Nacional de Contribuyentes, del impuesto sobre las utilidades de las empresas –remesas al exterior por actividades parcialmente realizadas en el país (F.550), del Impuesto a las Transacciones (F-400) y del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (F-541).

Posteriormente analizado todos los antecedentes, se procedió a emitir la R.A. N° 23-0311-2012 la cual resuelve revocar la R.A. N° 15-0004-02 de 21 de agosto de 2012 que otorgaba la exención por los referidos impuestos, notificado al contribuyente el 16 de noviembre de 2012.

Impugnada la indicada resolución, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emite Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0195/2013 de 11 de marzo de 2013 que revoca totalmente la R.A. N° 23-01311-2012 de 14 de noviembre de 2012.

Posteriormente la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0962/2013 de 8 de julio que confirmó la resolución de alzada impugnada.

## I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

La Resolución de Recurso Jerárquico impugnado no considera que la R.A. N° 15-0004-02 y la N° 04-0064-03 no se encuentran vigentes ya que fueron emitidas con la L. N° 1340 y la Constitución Política del Estado de 1967 que se encuentran abrogadas.

Al respecto manifiesta que las indicadas resoluciones administrativas fueron emitidas en respaldo a una ley y una constitución que actualmente se encuentran abrogadas, normativa que en la actualidad no tiene ningún valor legal ni aplicación normativa tanto de manera general como material de reconocimiento de exenciones máxime cuando es contraria a la actual normativa de conformidad con la disposición final novena de la L. N° 2492 y disposición abrogatoria de la nueva Constitución Política del Estado de 2009, motivo por el que la R.A. N° 15-0004-02 que emerge directamente de la aplicación de esta ley y la Constitución Política abrogadas y en función al principio jurídico doctrinalmente aceptado en derecho que establece que lo “accesorio sigue la suerte de lo principal” y “la ley posterior deroga la anterior “dejó de tener plena vigencia y validez para su aplicación, a efectos de avalar la exención otorgada de manera automática (derogatoria tácita) y justamente desde el momento de la entrada en vigencia de la L. N° 2492. Ante la existencia de un nuevo régimen de exenciones vigente en materia tributaria y que se encuentra contemplado en la L. N° 2492, L. N° 843 y la L. N° 2493, la exención otorgada al contribuyente no cumple con los requisitos señalados en la norma precitada para su formalización y reconocimiento legal.

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0962/2013 Interpreta erróneamente el parág. II del art. 19 de la L. N° 2492.

Que el “Acuerdo de Exoneración Recíproca de Impuestos a Aeronaves y Barcos entre Bolivia y los Estados Unidos suscrito mediante intercambio de notas reversales en 21 de julio y 23 de noviembre 1987 respectivamente, como tipo de convenio y/o acuerdo internacional bilateral ratificado mediante L. N° 1967 de 24 de marzo de 1999, para que genere el otorgamiento de la exención de conformidad con el art. 6-3 de la L. N° 2492, debe cumplir indispensablemente con las exigencias establecidas en el art. 19-II que dispone taxativamente: “la ley que establezca exenciones, deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de duración” exigencias que no contiene ni cumple la L. N° 1967. Asimismo las notas reversales que dieron origen al acuerdo mencionado no contienen las condiciones y requisitos exigidos para la procedencia de la exoneración establecida en el precitado acuerdo en correspondencia al nuevo régimen de exenciones vigente en materia tributaria, tributos e impuestos determinados y regulados actualmente en la L. N° 843 y sus modificaciones, incumpliendo nuevamente con lo previsto en el repetido art. 19-II de la L. N° 2492. Además debe considerarse que el art. 5 de esta ley establece que el Cód. Trib. es de preferente aplicación frente a una ley, ya sea ratificatoria de un convenio.

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0962/2013 no consideró que la exención que gozaba el contribuyente quedó derogada con la vigencia de la L. N° 2492.

La AGIT no consideró que la exención tributaria que gozaba el contribuyente quedó sin efecto ante la derogatoria tácita de la vigencia de la L. N° 2492 por ser contraria al Código Tributario Boliviano y por haberse aplicado el Principio “La Ley Posterior Deroga a la Anterior” Por lo que queda demostrado que la Administración Tributaria actuó conforme a la ley, por consiguiente la R.A. N° 15-0004-02 de 21 de agosto de 2002 no vulneró la seguridad jurídica del contribuyente.

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0962/2013 viola el parágrafo I del artículo 8 de L. N° 2492 (método de interpretación literal).

Según el método de interpretación literal conforme lo dispone el art. 8 de la L. N° 2492, las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretadas de acuerdo al método literal. Para el caso la L. N° 1967 o en su caso las notas reversales que conforman el acuerdo de exoneración, deben señalar de manera textual y con total especificación los tributos y/o impuestos a ser exonerados y/o exenciones con relación a los que se encuentra determinados y regulados actualmente en la L. N° 843 y sus modificaciones, así como también las condiciones y requisitos exigidos para la procedencia de la exoneración por los impuestos a ser exencionados en relación al nuevo régimen de exenciones vigente en materia tributaria y en su caso las disposiciones que se deben tomar en cuenta en el caso de que se efectúen suspensiones y cambios en la determinación de los impuestos que fueron objeto de exención de manera anterior lo que no ocurre en el caso por cuanto la exoneración a favor del contribuyente no dispone de que impuesto específico se trata, siendo imposible en consecuencia interpretar extensivamente las disposiciones contenidas en el acuerdo sobre los ingresos derivados de operaciones internacionales de barcos y aeronaves

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0962/2013 no interpreta correctamente el art. 410 de la C.P.E. y viola el 257 del mismo cuerpo legal.

Aclara que según el parág. I del art. 257 de la C.P.E. los tratados internacionales ratificados forman parte del ordenamiento jurídico con rango de ley, es decir que aquel tratado y/o convenio internacional tendrá, con relación a la prelación normativa legal y constitucional, el mismo carácter aplicativo que una ley interna, no siendo susceptible de ser aplicada por encima de las leyes nacionales (L. N° 2492 y L. N° 843) por lo que la manifestado por la AGIT constituye una interpretación errónea de la norma constitucional al colocar a la ley por debajo de un convenio bilateral.

### I.3 Petitorio.

Concluye que por todos los fundamentos de derecho expuestos en la presente demanda, al amparo de los arts. 778 y siguientes del Cód. Pdto. Civ., solicita, se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0962/2013 de 8 de julio y se mantenga firme y subsistente la R.A. N° 23-0311-2012 de 14 de noviembre.

### II. De la contestación de la demanda

No obstante a que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0041/2013, de 21 de enero está plena y claramente respaldada, en sus fundamentos técnicos jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que el Acuerdo de Exención Reciproca de Impuestos a Aeronaves y Barcos ente Bolivia y Estados Unidos, fue aprobado por el Congreso Nacional mediante L. N° 1967 de 24 de marzo de 1999, siendo un instrumento de derecho internacional que crea una exención impositiva para los sujetos pasivos que se ajusten a sus presupuestos y fue incorporado al ordenamiento jurídico tributario boliviano mediante Ley de la República, cumpliendo el principio de legalidad, encontrándose el mismo vigente no siendo la administración tributaria la instancia competente para determinar que automáticamente fue expulsado del ordenamiento jurídico vigente.

Prosigue, manifestando que el acuerdo constituye una ley que fue dejada sin efecto por la emisión de una posterior la L. N° 2492 es una apreciación propia de la administración tributaria, la cual no se ajusta a derecho, además que por disposición constitucional al tratarse de un acuerdo ratificado, se requiere una ley expresa y previa que sustente la abrogatoria de la misma.

### II.1. Petitorio

Indica que, en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa, interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0962/2013, de 8 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III. Antecedentes administrativos y procesales

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Ante solicitud expresa de 27 de julio de 2012 el contribuyente solicita el Registro de Exenciones en el Padrón Nacional de Contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas-Remesas al Exterior por actividades parcialmente realizadas en el país (F-550), del Impuesto a las Transacciones (F-400) y del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas (F-541), argumentando para tal efecto que el contribuyente en base al Convenio de Transporte Aéreo de 29 de septiembre de 1948 y al Acuerdo de Exoneración Reciproca de Impuestos a Aeronaves y Barcos entre Bolivia y los Estados Unidos suscrito mediante intercambio de notas reversales, en 21 de julio y 23 de noviembre de 1987 respectivamente, se encontraría exenta del pago de impuestos precitados.

Tramitada la solicitud con la presentación de diferente documentación relativa al Acuerdo de Exoneración Reciproca de Impuestos a Aeronaves y Barcos "entre Bolivia y los Estados Unidos, suscrito mediante intercambio de notas reversales, en 21 de julio de y 23 noviembre de 1987, se emitió la R.A. N° 23-0311-2012 la cual resuelve revocar la R.A. N° 15-0004-02 de 21 de agosto de 2012 que otorgaba la exención por los referidos impuestos, notificado al contribuyente el 16 de noviembre de 2012.

Impugnada la indicada resolución, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emite Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0195/2013 de 11 de marzo de 2013 que revoca totalmente la Resolución Administrativa N° 23-01311-2012 de 14 de noviembre de 2012.

Posteriormente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0962/2013 de 8 de julio que confirmó la resolución de alzada impugnada.

En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 54, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale réplica de fs. 57 a 59 que reitera los fundamentos de la demanda; apersonamiento del tercer interesado de fs. 272 a 290 que pide se declare improbadamente la demanda; duplica a fs. 312 que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

Concluido el trámite se decretó a fs. 322 autos para sentencia.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-0962/2013, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar si el Acuerdo de Exoneración Recíproca de Impuestos a Aeronaves y Barcos "entre Bolivia y los Estados Unidos, quedó abrogado tácitamente por la puesta en vigencia de la Leyes Nos. 2492 y 843.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Es necesario establecer que, el procedimiento contencioso administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En relación a lo puntos demandados y en merito que los mismos son reiterativos del Recurso Jerárquico interpuesto que su turno ya merecieron su respuesta en la instancia jerárquica, se los sintetiza en uno al ser repetitivos y enlazados entre ellos.

En ese sentido, se entiende por exención de impuestos a la liberación de una persona, física o moral por disposición legal, de la obligación de pagar contribuciones al Estado. Franquicias concedidas a los contribuyentes, para no gravar ciertos actos, operaciones o utilidades, con impuestos establecidos por leyes o decretos.

Para el caso, al existir un acuerdo internacional bilateral que aprueba una exención impositiva, es necesario mencionar a la disposición Transitoria Novena de la Constitución Política del Estado, que norma que los Tratados Internacionales anteriores a la Constitución Política del Estado y que no la contradigan se mantendrán en el ordenamiento jurídico interno con rango de ley, debiendo ser denunciados y en su caso, renegociados en el plazo de cuatro años a partir de la elección del nuevo órgano ejecutivo, cuando resulten contrarios a la Constitución.

En tal contexto se evidencia la existencia del Acuerdo de Exoneración Recíproca de Impuestos, Aeronaves y Barcos, suscrito entre Bolivia y Estados Unidos, el que fue refrendado mediante Ley de la República N° 1967 aprobado y ratificado por el entonces Congreso Nacional el 24 de marzo de 1999. Por otra parte cursa Certificación de 18 de febrero de 2013 cursante a fs. 157 del Anexo N° 1 en el que el Ministerio de Relaciones Exteriores mediante su dirección general de asuntos jurídicos certifica sobre el referido acuerdo que se halla vigente y no fue denunciado a la fecha.

Al respecto el art. 260 de la C. P.E. establece un mecanismo para la ratificación o no de un convenio, estableciendo al respecto en su parágrafo II que la denuncia de los tratados ratificados deberá ser aprobada por la Asamblea Legislativa Plurinacional antes de ser ejecutado por la presidenta o presidente del Estado. En este contexto en relación al, procedimiento para la denuncia de este convenio se tiene que las notas reversales que son la base del acuerdo señalan que cualquiera de los gobiernos podrá dar por concluido este acuerdo, notificando por escrito a través de los canales diplomáticos correspondientes.

Por lo que al no haber sido denunciado el referido convenio que reconoce la exención, y no existiendo tampoco una ley expresa que apruebe la denuncia, se establece que dicho acuerdo se encuentra vigente. Máxime si trata de un acuerdo bilateral ratificado mediante ley que requiere también de otra ley expresa y previa que apruebe la denuncia, a efectos de dejar sin efecto en su caso el acuerdo o convenio referido.

Por otra parte el art. 410 de la C. P.E. en su parágrafo II se refiere al bloque de constitucionalidad que está integrado por los Tratados y Convenios Internacionales en materia de Derechos Humanos y las normas de derecho comunitario, ratificados por el país; la aplicación de las normas jurídicas se regirá por una jerarquía, que reconoce primero a la Constitución Política del Estado, segundo a los tratados internacionales y tercero a las leyes nacionales. Por lo que se encuentra plenamente justificada la aplicación del referido acuerdo.

Es necesario señalar que dentro de las fuentes del Derecho Tributario, según lo prescribe el parágrafo I, art. 5 de la L. N° 2492, establece que son fuente del Derecho Tributario, con carácter limitativo, la Constitución Política del Estado, los convenios y tratados internacionales aprobados por el Poder Legislativo, el código tributario; leyes; decretos supremos; resoluciones supremas y demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en código tributario boliviano. En ese sentido se tiene que con preferencia, como fuente primaria se debe aplicar la Constitución Política del Estado y los convenios y tratados internacionales, a condición de que se encuentren aprobados por el Poder Legislativo, como ocurre en el caso de autos.

Finalmente sobre lo aseverado por el demandante de que el Acuerdo de Exención habría sido abrogado tácitamente en razón a haberse emitido en vigencia de la L. N° 1340 y de la Constitución Política del Estado por ser contraria a los arts. 8 y 19 de la L. N° 2492 referidos al método literal de interpretación y no establecer de forma específica los impuestos que comprende, se ha explicado prudentemente que el Acuerdo de Exención Recíproca de Impuestos a Aeronaves y Barcos entre Bolivia y Estados Unidos, constituye un instrumento de derecho internacional público que fue aprobado, incorporado al ordenamiento mediante L. N° 1967, aspecto que viabiliza la exención creada, máxime si en el derecho internacional se tiene el principio de pacta sunt servanda locución latina, que se traduce como «lo pactado obliga», que expresa que toda convención debe ser fielmente cumplida por las partes de acuerdo con lo pactado, es decir "Todo tratado en vigor obliga a las

partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe". En ese contexto, no son aplicables al caso los artículos 8 y 19 de la L. N° 2492 acusados de inaplicados, por cuanto es de aplicación directa el tantas veces señalado acuerdo. De igual manera no tiene asidero legal que la L. N° 2492 hubiese abrogado de forma automática o tácita el acuerdo de exención por cuanto por la naturaleza jurídica de esta relación internacional bilateral, ésta reconoce -como ya se manifestó anteriormente-, que en caso de que el tratado internacional anterior a la presente constitución sea contrario a ésta, se la denunciará conforme al art. 260 de la repetida Carta Fundamental, aspecto no ocurrido, por lo que no corresponde la abrogatoria tácita de éste Acuerdo, como lo señala el demandante.

Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de la Resolución Jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 14 a 18, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Marco Antonio Aguirre Heredia, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 962/2013, de 8 de julio.

**Relatora: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



65

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Potosí.**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 35 a 40 interpuesta por Manuel Félix Sanguenza Guzmán en su condición de Gerente Regional Potosí a.i. Aduana Nacional, la contestación a la demanda de fs. 63 a 66, réplica de fs. 70 a 71, dúplica a fs. 74, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. 1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 2 de agosto de 2013 (13 de agosto) la Gerencia Regional Potosí fue notificada con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1281/2013 de 7 de agosto de 2013.

Mediante Nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-005, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO), la autenticidad del certificado N° CM-PT-04-0009-2011 correspondiente al vehículo con DUI 2011/543/C-353.

Respuesta mediante nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitiendo el Informe N° IBMETRO-DML-INF-240/12, del técnico de metrología legal Fátima Anahí Cassas Patón dirigida al Director de Metrología Legal Gustavo Carrasco Ayma indicando lo siguiente: "los certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de nuestros archivos IBMETRO-CENTRAL LA PAZ; tienen código de recinto aduanero 04 siendo el código correcto y asignado al recinto aduanero de Avaroa el código 03; que el técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO; los certificados detallados no tienen la validez que requieren ya que los mismo deben tener sello y firma del técnico autorizado y que ejerza funciones en IBMETRO; los certificados no detallan el número de parte de recepción de recinto de frontera Avaroa que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado; los certificados mencionados no existen y no se encuentran registrados en ninguno de los archivo existentes en IBMETRO-LA PAZ, ni en los archivos IBMETRO-CBBA, por tanto no tienen la validez requerida (...)".

La Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L.", al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-353 de 18 de febrero de 2011 presentó certificado Medio Ambiental, el mismo que certifica que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los vineles establecidos y aprobados por la legislación nacional vigente.



Señala que el sujeto pasivo habría incurrido en el ilícito de contrabando, tipificado en el literal b) del art. 181 de la L. N° 2492, indicios de la comisión de contravención tributaria por contrabando, según tributos pagados equivalentes a 38-303.42 UFV conforme el art. 4 del artículo 160 de la L. N° 2492.

Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-069/2012 de 28 de septiembre de 2012, refiere a la R.D. 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprueba el procedimiento de control diferido.

Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012 de 25 de mayo de 2012, de solicitud a la Agencia Despachante de Aduana "SS S.R.L." para la remisión de la Declaración Única de Importación 2011/543/C-353; respuesta mediante nota Cite: SASA-2008/2012 de 31 de mayo de la Agencia Despachante de Aduana "SSASA S.R.L." mediante la cual remite la Declaración Única de Importación 2011/543/C-353.

Nota AN- GRPGR-UFIPR-C-005/2012, de 6 de junio de 2012, de solicitud al IBMETRO de certificación de autenticidad del certificado N° CM-PT-04-0009-2011.

Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-069/2012 de 28 de septiembre de 2012 por el que se dicta la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS- 32/2012 de 27 de diciembre de 2012, que resuelve declarar PROBADA la comisión de la contravención aduanera de Contrabando, en contra de Justina Porras Franco, con C.I. N° 3568971 Cbba., por el inciso b) del art. 181 del Cód. Trib. y en consecuencia al no existir la mercancía comisada, la aplicación de lo establecido por el art. 181 numeral II del mismo cuerpo legal, imponiendo la sanción económica consistente en el pago de una multa, igual al cien por ciento (100%) del valor de la Mercancías objeto de contrabando, que haciende a Bs 292.362,00.

### I.2. Fundamentos de la demanda.

La Aplicación del procedimiento de Control Diferido Regular; al respecto manifiesta que "la Autoridad de Impugnación Tributaria indica que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GPRPTS-UFIPR-AI-069/2012 de 28 de septiembre de 2012, en contra de Justina Porras Franco, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, que al concluir el proceso con la emisión de la Resolución Sancionatoria este conlleva vicios de nulidad, razón por la que la AGIT resuelve confirmar la resolución del recurso de alzada anulando obrados hasta el vicio más antiguo hasta el acta de Intervención Contravencional; basando su fallo en base al art. 48 del D.S. N° 27310". Al respecto señala que el art. 48 del decreto supremo descrito, menciona la verificación de calidad, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración de Aduana a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, por lo citado el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente valido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181 b) del C.T.B., ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras tal es el art. 111-k) del reglamento de la Ley General de Aduanas y art. 119 entre otras modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. Respecto a la fiscalización posterior corresponde señalar que el procedimiento de control diferido regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO que se encuentra en antecedentes se presentó como documento de soporte de la DUI el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-LA PAZ, tal como se evidencia de la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012 del cual se advierte que los certificados tienen código 04 correspondiendo a Avaroa el 03, que no tienen validez, no detallan el número de factura, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, además causa perjuicio a la administración aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el num. 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el acta de intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su resolución jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, interpone la presente demanda contencioso administrativa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicitando al honorable Tribunal Supremo falle declarando probada la presente demanda, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1281/2013 de 7 de agosto de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria el mismo que Confirma la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/000107/2013 de 13 de mayo de 2013, y se Confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS N° 32/2012 de 27 de diciembre de 2012.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 63 a 66 y señala lo siguiente:

Sobre el II.1, señala que los vicios de nulidad del acta de intervención y procedimiento de control diferido regular, conforme a los antecedentes administrativos se tiene que el 25 de mayo de 2012, la administración aduanera mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012,

dirigida a la ADA SAA SRL., en aplicación del artículo 100 de la L. N° 2492 y la Resolución de Directorio N° R.D. 01-004-09, que aprobó el Control Diferido, solicito a la citada ADA la remisión de 77 DUI, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto, con su documentación de respaldo; el 1 de junio de 2012, la citada ADA mediante nota CITE: SAA-208/2012 remitió la documentación requerida; que el 17 de octubre de 2012 la Administración Aduanera notifico a Justina Porras Franco con el Acta de Intervención Contravencional SAN-GRPTS-UFIPR-AI-069/2012 de 28 de septiembre de 2012, que declaró probada la comisión de contrabando Contravencional en base a los arts. 160-4 y art. 181-b) de la L. N° 2492 y considerando que no existe mercancía comisada en aplicación del art. 181-II de la citada ley dispuso el pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a Bs 292.362.00; captura del vehículo; anulación de la DUI N° C-353 y remisión de antecedentes al Ministerio Publico para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

Bajo ese contexto señores magistrados, se tiene que la Administración Aduanera emitió el informe AN-UFIPR-I-106/2012, en el cual señala dos aspectos importantes, el primero que se debe anular la DUI C-353, debido a que no existe el certificado medio ambiental emitido por IBMETRO y segundo que existen indicios de delitos penales, por la falsedad del certificado de IBMETRO, lo cual recogido en el acta de intervención y en la resolución sancionatoria; en este sentido cabe resaltar que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la Resolución de Directorio N° R.D. 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y art. 181-b) y último párrafo de la L. N° 2492, sin embargo el num. 4 conclusión del control diferido regular, señala: el jefe de la unidad de fiscalización Regional-Fiscalizador: "concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión"; al respecto señala que se debe tomar en cuenta que el objetivo específico del Procedimiento de Control Diferido es comprobar que los datos declarados en las DUI y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme lo establecido en la normativa aduanera; consecuentemente la aduana conforme el art. 48 del D.S. N° 27310 tiene facultades de control las cuales las ejerce según el art. 21 y 100 de la L. N° 2492, además de las facultades de fiscalización conforme el art. 49 del citado Decreto Supremo, lo que debió aplicar realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se dilucidan por la vía que corresponda las observaciones planteadas. Por lo expuesto al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-ASI-069/2012 de 28 de septiembre de 2012, en contra de Justina Porras Franco, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, siendo que con la emisión de la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-32/2012 de 27 de diciembre de 2012, este conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes, de conformidad con el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341, aplicable por disposición del num. 1 del art. 74 de la L. N° 2492 corresponde confirmar con fundamento propio la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0107/2013 de 13 de mayo de 2013 anulando actuados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta las citada acta de intervención contravencional, inclusive, debiendo la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una fiscalización mediante una orden conforme lo establecido en los artículos 48 y 49 del D.S. N° 27310.

#### II.1.1. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbadada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1281/2013, de 7 de agosto de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Comunicación Interna AN-GRPGR-UNIPR-CI-041/2012 de 24 de mayo de 2012, del Jefe de Unidad de Fiscalización de la Administración Aduanera, dirigido al Gerente Regional Potosí de la Administración Aduanera, en la cual hace conocer la identificación de posibles riesgos en la importación de vehículos usados realizados por Administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, existencia de certificados medio ambientales posiblemente falsos. Por lo que se solicitó se instruya a la Unidad de Fiscalización la realización de control diferido regular, respecto a los vehículos importados a través de setenta y siete DUIs detallados en cuadro adjunto entre las cuales se encuentra el DUI N° 2011-543-C-353 de 18 de febrero de 2011.

Nota AN-GRPGR-UFIR-C-003/2012 de 25 de mayo de 2012 del Jefe de Unidad de Fiscalización de la Administración Aduanera dirigida a la Agencia Despachante de Aduana "SAAS SRL" solicito la remisión de las setenta y siete DUIs tramitadas en la Administración de Aduana Frontera Avaroa, que se encuentran detalladas en anexo adjunto, acompañando la documentación de respaldo en originales, cursante a fs. 14 del anexo 2.

Nota Cite: SAA-208/2012 de 1 de junio de 2012 de la Agencia Despachante de Aduanas "SAA SRL" dirigida al Jefe de Unidad de Fiscalización de la Administración Aduanera presentando la documentación requerida mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012, cursante a fs. 15 del anexo 2.

Nota AN-GRPGR-UNBFIPR-C-005/2012 de 6 de junio de 2012 del Gerente Regional de Potosí de la Administración Aduanera dirigida a IBMETRO por el que solicito la certificación de autenticidad de los 77 certificados adjuntos, en el cual se encuentra el certificado CM-PT-01-0009-2011, correspondiente a Justina Porras Franco, cursante a fs. 24 a 26 del anexo 2.

Nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, del Director de Metrología Legal de IBMETRO, dirigida al Gerente Regional Potosí de la Administración Aduanera, por el cual presenta el Informe IBMETRO-DML-INF-240/2012 de 29 de agosto de 2012, mismo que

establece que de la revisión de los certificados medioambientales emitidos en oficina central, regionales Cochabamba y Oruro, respecto a los códigos y números, no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO y que los funcionarios que figuran y firman en los certificados no se encontraban en funciones en las fechas de emisión indicadas, cursante de fs. 27 a 34 del anexo 2.

Informe AN-UFIPR-I-106/2012 de 27 de septiembre de 2012 del técnico fiscalizador I de la Administración dirigido al jefe de unidad de fiscalización, cursante de fs. 35 a 42 del anexo 2.

Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-069/2012 de 28 de septiembre de 2012 cursante de fs. 51 a 58 del anexo 2, notificada a Justina Porras Franco el 17 de octubre de 2012 cursante a fs. 59 del anexo 2. por el que se declaró probada la comisión de contrabando contravencional en base a los arts. 160-4, 181-b) de la L. N° 2492, considerando que no existe mercancía comisada en previsión del art. 181 parág. II se dispuso en sustitución el pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a Bs 292.362,00; asimismo se dispuso la ejecución tributaria y la captura del vehículo descrito, la anulación de la DUI C-353 de 18 de febrero de 2011, remisión de antecedentes al Ministerio Público conforme al informe precedente.

Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-32/2012 de 27 de diciembre de 2012, por el que entre sus partes más relevante resuelve declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Justina Porras Franco, conforme el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib., que al No existir la mercancía comisada la aplicación del art. 181-II del mismo cuerpo legal, imponiendo la sanción económica de igual al 100% que asciende a Bs 292.362,00; captura del vehículo descrito en el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 069/2012; anulación de la DUI 2011/543C-353 del 18 febrero de 2011 y comunicar al RUAT para el bloqueo en el sistema; remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación, cursante de fs. 68 a 72 del anexo 2.

Recurso de alzada resuelto mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0107/2013 de 13 de mayo de 2013, cursante de fs. 73 a 78 del anexo 1, contra la que interpone recurso jerárquico, dictándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1281/2013, de 7 de agosto de 2013, que resuelve confirmar la resolución de alzada mencionada.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 68, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 70 a 71 del expediente, dúplica a fs. 74, notificado la tercera interesada Justina Porras Franco cursante a fs. 89. Concluido el trámite se decretó a fs. 96 "autos para sentencia".

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrado, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-069/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-069/2012, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

#### IV.1. Respecto al procedimiento de control diferido

El art. 48 del Reglamento del Cód. Trib. Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con R.D. 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. conclusión del procedimiento diferido regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Código Tributario (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los jefes de las unidades de fiscalización remitirán informe en conclusiones a la gerencia nacional de fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional-en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB-potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1281/2013 de 7 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativo de fs. 35 a 40, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1281/2013 de 7 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca. Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



66

**Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (Y.P.F.B.-ANDINA S.A.) c/  
Ministerio de Hidrocarburos y Energía..  
Contencioso administrativo.  
Distrito: La Paz.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 163 a 182 vta., en la que Carlos Daniel Terán Aranibar y Miriam Cecilia Limpías Ortiz en representación de Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos Andina Sociedad Andina (YPFB - ANDINA S.A.) impugna la Resolución Ministerial R.J. N° 088/2013, pronunciada el 29 de julio, por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, la contestación de fs. 305 a 312, réplica de fs. 130 a 135 vta., dúplica de fs. 453 a 459 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Fundamentos de la demanda.

La empresa demandante manifestó que tanto la autoridad jerárquico (MHyE) como la de revocatoria (ANH) incurrieron en interpretación equivocada al emitir sus respectivas resoluciones, señalando además lo siguiente:

1.- Nulidad del procedimiento por vulneración a los derechos de petición e información, informalismo, ver.d.ad material e indubio pro actione, causando indefensión al administrado:

- YPFB Andina mediante Nota Cite JV-RGC-195/2012, presentada el 5 de septiembre de 2012, solicitó a la ANH aclaración y enmienda de la R.A. N° 2194/2012, siendo que la pretensión del administrado era triple: aclaración, información y enmienda, que debe entenderse como manifestación de la voluntad de impugnar ciertos actos arbitrarios. Sostiene en dicha nota está el fundamento de la afectación de los derechos e intereses legítimos de YPFB Andina y su petición de información, que la ANH contaba en su poder y que bien podía haberla proporcionado considerado relevante y necesaria para que el administrado pueda hacer valer sus derechos. Las razones de la petición aduce, son por los siguientes extremos considerados arbitrarios:

a. El haber recortado los cargos que se registraron como provisiones sin considerar el principio devengado, concepto contable vigente, ni el manual de cuentas y reporte periódico de Información del 15 de noviembre de 2004, que establece que el Presupuestos Ejecutado debe incluir los costos efectuados durante la gestión.

b. La no consideración de un gasto efectivamente pagado por el servicio de administración, que está sustentado con la factura correspondiente, emitida por el proveedor del servicio.

c. La falta de consideración del gasto de seguro expuesto en el Presupuesto Ejecutado 2008, considerando que en la auditoria regulatoria se había establecido que éste costo era razonable y prudente.

d. Las comisiones bancarias e ITF efectivamente pagados en las operaciones normales con sus proveedores de insumos y servicios no sean reconocidos como parte del gasto financiero. YPFB Andina se encontró nuevamente afectado con tal arbitrariedad y haciendo uso del derecho de petición, requirió a la ANH el sustento técnico y legal, el cual nunca fue proporcionado.

e. El sustento técnico y legal aplicado por la ANH para no considerar el gasto incurrido en una operación de Overhaul por Exchange, modalidad que se ajusta a las buenas practicas d la industria. Aspecto que añade nunca fue respondido por la ANH.

1.1.- De la solicitud de aclaración e información.-

Expresa también que la aclaración solicitada con relación a la Nota Cite JV-RGC-195/2012 ante la ANH, las autoridades de instancia, desestimaron la petición efectuada, con el argumento de haber sido presentada de modo extemporánea, sin considerar la naturaleza de la petición, vulnerando el principio de la verdad material.

Señala que es muy distinto desestimar la solicitud a través de auto a la no emisión de la resolución administrativa de aclaración y complementación, y otro muy distinto la no atención a las peticiones efectuadas por YPFB Andina, referido a la documentación que cursa en los archivos de la ANH considerado esencial y primordial para el administrado, lo cual es vulneratorio a los derechos subjetivos e intereses legítimos, citando a tratadistas con la finalidad de ilustrar lo que se entiende por aclaración y fundamentación. Dicha desatención conlleva vulneración del derecho de petición y el derecho de información del administrado, en pro del debido proceso y derecho a la defensa. Estos no tienen plazo para ser interpuesto, y el administrado lo puede hacer en cualquier momento y cuantas veces lo desee, lo cual genera nulidad en el procedimiento.

Citando los arts. 24 de la C.P.E., 1-b), 16 y 18 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, refiere que el Administrador (ANH como el MHyE) atendió la petición del administrado de proporcionar la información técnico legal, indispensables para la formulación de agravios

y el ejercicio de los recursos establecidos por ley, generando de éste modo indefensión, al no contar con toda la información, para que si fuera el caso, presentar el recurso correspondiente.

El argumento central de la R.A. RJ N° 088/2013 es la extemporaneidad de la solicitud de "aclaratoria", sin considerar que no existe plazo para ejercer el derecho de petición, de acceso a la información/documentación y de control administrativo. La solicitud de "aclaratoria" procede contra una resolución que adolezca contradicciones en su parte dispositiva, o para suplir omisiones. En este caso, YPFB Andina mediante nota JV-RGC-195/2012 presentada el 5 de septiembre, solicitó se proporcione el sustento técnico y legal que ha sido considerado por la ANH; aunque la citada nota lleve por título "aclaratoria", en su contenido no requiere expresamente a la autoridad administrativa proporcione información/documentación relevante para fundamentar el proceso. Es obligación de la autoridad administrativa interpretar la intención del administrado, conforme lo establecen los principios de informalismo e indubio pro actione (interpretación más favorable al ejercicio al derecho a la acción).

Por ello considera equivocado la conclusión contenida en la Resolución Ministerial RJ N° 088/2013, sobre el principio de favorabilidad, ya que la interpretación versa sobre la intención del administrado, que en la especie es expresa, la petición de contar con información/documentación necesaria para fundamentar el proceso, apoyado en precedentes del Tribunal Constitucional, relativo al derecho a la petición. En ese contexto precisó, que YPFB Andina por la Nota JV-RGC-195/2012 no sólo solicitó información para sustentar el proceso, sino hizo uso de su derecho constitucional de ejercer el control administrativo a las actuaciones que consideró arbitrarias de la ANH y para ello requirió información y la documentación que sirvió de sustento para la emisión de la R.A. N° 2194/2012.

Como se advierte, la ANH tomó convicción y se percató que las actuaciones referidas por YPFB Andina, afectó sus legítimos intereses y derechos subjetivos como administrado, por lo que solicitó información/documentación, la cual nunca fue proporcionada por la ANH, y tampoco el MHE dispuso sea proporcionada al administrado. Ambas autoridades no dieron respuesta, ni resolvieron a favor de dicha petición, conforme al art. 24 de la C.P.E., con afectación del derecho a la petición, generando de este modo indefensión y por tanto la nulidad del procedimiento.

#### 1.2 De la solicitud de enmienda.-

Expresa que la intención de YPFB Andina a través de la Nota JV-RGC-195/2012, fue la manifestación clara de la afectación de sus derechos e intereses legítimos con la emisión de la R.A. N° 2194/2012, y por tanto tiene una naturaleza impugnatoria. Por ello y para efectuar una fundamentación más sólida y consistente solicita a la autoridad administrativa información y documentación para sustanciar el proceso. Si bien la solicitud de "enmienda" no se encuentra denominada como tal en la L. N° 2341, ni en el D.S. N° 27172, pero de acuerdo al Diccionario de Ciencias Jurídicas, de Manuel Ossorio, enmendar significa: "Resarcir o reparar daños y perjuicios".

La Nota JV-RGC-195/2012, aduce es clara y manifiesta, por ello al tomar conocimiento de la pretensión del administrado, debió calificarla como una actuación de carácter impugnatoria, basado en el principio del informalismo, además observando los arts. 42 y 46 de la L. N° 2341, relativo a la calificación del procedimiento y la tramitación. Asimismo el principio in dubio pro actione postula en favor de la mayor garantía y de la interpretación más favorable a ejercicio del derecho de acción, es decir, en el sentido de asegurar, más allá de las dificultades de índole formal, por eso en caso de duda ésta debe resolverse en el sentido más favorable a la continuación del procedimiento hasta la conclusión.

Sostiene que al amparo de tales principios, el ente regulador tenía la obligación de calificar la solicitud de "enmienda", como una verdadera impugnación a las actuaciones administrativas que dieron origen a la R.A. N° 2191/2012, pues importan una directa afectación a sus derechos subjetivos e intereses legítimos.

El Auto de 12 de septiembre de 2012, se refiere exclusivamente a la desestimación de la solicitud de aclaración y complementación. Sin embargo y con referencia a la solicitud de enmienda señalada en la Nota JV-RGC-195/2012, la Autoridad Administrativa no hizo ningún tipo de pronunciamiento, aun haya sido presentada fuera de plazo, el regulador tenía la obligación de pronunciarse sobre ésta última. Del mismo modo la R.A. N° 3151/2012, se limita exclusivamente a desestimar el recurso de revocatoria interpuesto por YPFB Andina S.A. contra la R.A. N° 2194/2012, por haber sido presentado fuera de plazo, demostrándose arbitrariedad.

Refiere que en la R.J. N° 088/2013, no hace mención al Auto de desestimación de 12 de septiembre de 2012, Acto administrativo considerado fundamental, por ser dicho acto que vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso de YPFB Andina, por la atención a la triple petición efectuada por el administrado.

Por otra parte, sostiene que la nota tantas veces citada, reúne todos los requisitos formales exigidos por la ley, no siendo así, el art. 87 del D.S. N° 27172, el administrador tenía la obligación de observar para que ésta sea subsanada, aspecto que tampoco fue advertido ni observado por lo que no correspondía la desestimación, en inobservancia de los principio de informalismo, verdad materia e indubio pro actione, causando indefensión, cuya omisión hace a la nulidad del procedimiento.

#### 2.- Nulidad por violación al debido proceso al constatarse arbitrariedad al calificar los recursos administrativos como extemporaneos.

Manifiestó que las siguientes actuaciones administrativas evidencian la negligencia de la Autoridad Administrativa que generaron indefensión al administrado, dando origen a la nulidad del procedimiento en cuestión:

La Nota Cite JV-RGC - 195/2012 fue presentada el 5 de septiembre, es decir al sexto día de la notificación con la R.A. N° 2194/2012 y por tanto dentro del plazo de 10 días legalmente establecidos.

- Dicha Nota fundamenta y expone los derechos subjetivos e intereses legítimos afectados con la R.A. N° 2194/2012 y por ello solicita textualmente "enmienda", término que como se explicó, manifiesta la intención de impugnación.

- Asimismo, YPFB Andina con el objetivo de fundamentar de mejor modo su pretensión solicitó a la ANH proporcione los informes técnicos y legales que sustentaron la R.A. N° 2194/2012.

Una vez tomado conocimiento de tales agravios, en lo posterior el ente regulador no podrá aducir desconocimiento de la pretensión del administrado, ya que ésta fue manifiesta de modo claro y oportuna. La autoridad administrativa tampoco pudo hacer caso omiso a la petición ya que se le estaría vulnerando el derecho a la defensa y de recibir una respuesta motivada y fundada a sus peticiones, además de contravenir la obligación legal de resolver todo asunto sometido a su conocimiento.

- YPFB Andina, al no recibir respuesta ni pronunciamiento alguno sobre lo impugnado, ni la información solicitada para fundamentar su pretensión, que bien constituiría prueba en el proceso, y con el objetivo de no hacer abandono de su derecho, reitera su intención de impugnar la R.A. N° 2194/2012, presentando el recurso de revocatoria contra la R.A. N° 2194/2012 el 17 de septiembre, a hrs. 10:00 a.m., por silencio negativo.

- Se prueba la negligencia de la ANH con el Auto de 12 de septiembre de 2012 que fue notificado el 18 de septiembre de 2012 a hrs. 17:35 p.m., es decir 31 hrs. y 35 minutos después que el administrado reitera su impugnación. Con el referido auto tampoco se dio respuesta ni atención a lo peticionado en la nota JV-RGC -195/2012, que se refiere exclusivamente a la desestimación de solicitud de "aclaratoria y complementación", y no hace mención alguna a la enmienda, ni proporciona información y documentación requerida.

Asevera que si bien el derecho de petición y acceso a la información-documentación, son imprescriptibles para el administrado, su atención por parte de la autoridad administrativa ha de ser pronta y oportuna, más aún si es de conocimiento de dicha autoridad la intención de impugnación y sabiendo que aquella información que le ha sido requerida es esencial para fundamentar.

Con base al iter administrativo arriba señalado queda claro señaló que YPFB Andina obró de buena fe y que desde un principio su intención fue hacer valer su legítimo derecho a la defensa, conforme lo establece el art. 11 de la L. N° 2341, por lo que la intención del administrado no fue la de dilatar el proceso. De hecho su primera actuación con la Nota JV-RGC-195/2012 constituyó un verdadero acto de impugnación cuyo tenor y fondo ha sido mantenido, corroborado, reclamado en reiteradas oportunidades a través de los recursos de revocatoria y jerárquico y sus respectivas complementaciones.

Como ya se explicó líneas arriba, la Nota JV-RGC - 195/2012 de recurso de impugnación fue presentado al sexto día a partir de la R.A. N° 2194/2012, es decir dentro del plazo de 10 días y que fue reiterada el 17 de septiembre de 2012. La autoridad administrativa no consideró la Nota JV-RGC- 195/2012 como un acto impugnatorio, pese a que cumplía todos los requisitos legales. Tampoco consideró dicha Nota como una actuación del administrado que suspende el plazo para la presentación de recursos.

Señala que pese a la negligente conducta de la ANH, YPFB Andina reiteró el Recurso de Revocatoria contra la ANH N° 2194/2012 y recibió la notificación con el Auto de 12 de septiembre de 2012 que desestima su solicitud de aclaratoria (no así la solicitud de enmienda ni proporciona la información y documentación requerida) por haber sido interpuesta fuera de plazo. Si bien es cierto que la Nota de Rechazo de la Aclaración de 12 de septiembre de 2012, fue notificada recién el 18 de septiembre de 2012; sin embargo, un día antes de recibir la mencionada notificación amparándose en el silencio negativo referido en el art. 34 del D.S. N° 27172, consideró interrumpido los plazos para la interposición de recursos administrativos. En consecuencia, habiéndose amparado YPFB Andina S.A. en el silencio negativo y reiterado su Recurso de Revocatoria, no corresponde tenérselo por extemporáneo. El término para computar los plazos para el recurso debería arrancar el 18 de septiembre de 2012, día de notificación del acto administrativo y bajo ningún punto de vista puede partir desde el 28 de agosto de 2012, como erróneamente lo interpreta la ANH y corrobora el MHE. Indudablemente estas actuaciones generan nulidad del procedimiento.

Recurriendo a la doctrina, resalta la preminencia de los principios propios del procedimiento administrativo que constituyen su esencia y proveen la protección de las pretensiones del administrado, siendo una garantía en el debido proceso adjetivo, por consiguiente acusa que la autoridad administrativa le causó indefensión y por ende la nulidad del procedimiento desde la emisión del Auto de desestimación de 12 de septiembre de 2012, hasta la emisión de la R.J. N° 088/2013 emitida por el MHE.

### 3.- Principio de ver.d.ad material.

Manifestó que en el marco del principio de verdad material, opuesto al de la verdad formal que rige en el procedimiento civil, la administración, se encuentra facultada a investigar y resolver más allá de lo alegado por YPFB Andina S.A. Ello implica que si la petición revela la existencia de irregularidades, la administración debe iniciar una investigación de oficio y restaurar el imperio de la legitimidad. Este principio no debe ser entendido como un principio etéreo, sino más bien, como un mandato de la ley que debe ser cumplido a cabalidad por el ente regulador, teniendo la facultad de apoyarse en todos los medios legales que le permitan llegar a esa verdad material.

También refirió que la ley de procedimiento administrativo alude al principio de informalismo, señalando que la inobservancia de exigencias formales no esenciales por parte del administrado, que puedan ser cumplidas posteriormente puede ser excusada y ello no interrumpe el procedimiento administrativo. Dicho principio autoriza la flexibilidad de las normas procesales de la administración pública, donde esta elasticidad tiene su base, en que el procedimiento administrativo busca como objetivo la verdad material en bien de los intereses públicos y las formalidades no son un objetivo en sí mismo sino un medio que facilita llegar a la verdad.

Admitido el recurso de revocatoria por el Auto de 20 de septiembre de 2012, YPFB Andina interpretó que dicha admisión significó que fueron cumplidos todos los requisitos que la ley prevé o, que en caso de que alguno no hubiera sido cumplido, la Autoridad consideró excusada la formalidad por aplicación del art. 4 inc. L de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), en consecuencia, si se consideró que la Admisión contra la ANH N° 2194/2012, no fue lisa y llana sino que por el mismo acto y con el fin de garantizar la búsqueda de la verdad de los hechos se dispuso la apertura de prueba, deduciéndose que las supuestas formalidades fueron excusadas.

### 4.- Doctrina de los actos propios.

Sostuvo que la ANH admitió la reiteración del recurso de revocatoria a través Auto de Admisión de 20 de septiembre de 2012, abriendo el procedimiento administrativo a prueba, con el fin de conocer el fondo del asunto planteado, por ello aquél recurso no puede basarse en cuestiones de forma, ya admitidas y aceptadas, sino que torna de obligatorio cumplimiento la emisión de un pronunciamiento resolviendo sobre el fondo del asunto; sin embargo, la ANH, contrariando sus propios actos, cambió diametralmente su criterio al resolver que YPFB Andina S.A. interpuso tardíamente su recurso. Esta afirmación contenida en la RA ANH 3152, contradice lo dispuesto por la ANH en sus anteriores actos que manifiestamente aceptaron la interrupción del término de interposición del recurso de revocatoria.

El arbitrario cambio de la ANH se opone a la teoría de los actos propios. Esta teoría deriva como aplicación del principio lógico de no contradicción y resulta aplicable en el derecho público, en tanto le es exigido al Estado coherente frente a los administrados. El obrar en contradicción con su conducta dentro de la misma relación o situación jurídica, sin que exista una norma que posibilite tal conducta, conlleva la responsabilidad estatal.

Es pertinente que se tome en cuenta expreso, que la doctrina de los actos propios, reconocida además por innumerables sentencias del Tribunal Constitucional, entre ellas la S.C. N° 0908/2005-R de 8 de agosto de 2005, ha determinado que en virtud a los principios de legalidad, presunción de legitimidad, y buena fe: "Un mismo órgano no podrá anular su propio acto administrativo conocido en la doctrina como acto propio...; aclarando que lo señalado "es aplicable también para los casos de revocatoria, modificación o sustitución de los actos administrativos propios que crean, reconoce o declaran un derecho subjetivo, ya que éstos sólo pueden ser revocados cuando se utilizaron oportunamente los recursos que franquea la ley, o cuando el acto beneficie al administrado". Por ello causó extrañeza la actuación de la autoridad administrativa, en el sentido que i) haya recepcionado y tomado conocimiento del recurso de impugnación; ii) haya admitido la reiteración del recurso de revocatoria, iii) dispuesto la apertura de término de plazo probatorio, iv) confirmado la presentación de la complementación del recurso de revocatoria, iv) aceptado y señalado fecha, hora y lugar de audiencia en periodo de prueba y posterior a ello de manera contradictoria haya resuelto desestimar el recurso de revocatoria sin efectuar el debido análisis y consideración a los argumentos esgrimidos por YPFB Andina S.A., no obstante su sustanciación, colocando al administrado en un estado de indefensión, al habersele limitado el ejercicio en los medios de defensa por el contradictorio proceder de la administración.

7.- Aspectos económicos financieros.

Como surge a lo largo de todos los ítems observados del presupuesto ejecutado, manifiesta se encuentran con un control posterior de los gastos que impactarían en una futura revisión tarifaria. Este control apunta a investigar la razonabilidad del gasto, pero deja de lado un esencial, como lo es el de contrastar los gastos con los ítems establecidos en el flujo de caja con el que se calculó la tarifa vigente de la planta de compresión aprobado por el regulador, mediante R.A. N° 075/2000 de 29 de febrero de 2000. Entre los más destacados se encuentran:

a. Material e insumos para operación (\$us. 292.885).

Esta cuenta considera los gastos extraordinarios, provenientes de los trabajos de mantenimiento y reparación que se realizan en los compresores SOLAR Y MAN y compra de repuestos y que fueron observados por la auditoría porque Andina Compresión no presentó los respaldos correspondientes a esta cuenta y considera el monto de \$us. 292.885 como no razonable y no prudente. Aduce que YPFB Andina, sí presentó los respaldos, como soporte magnético, los cuales se encuentran en la carpeta denominada "Soporte insumo, mano de obra 2008".

b. Combustibles, consumibles y otras fuentes de energía para operaciones.

Respecto al concepto gas natural, la auditoría observó el costo reportado por Andina Compresión, no representa los pagos reales realizados durante la gestión 2008. A saber:

Combustible, y otras fuentes de energía para						
		Presupuesto ejecutado (\$us.)				
Cuenta ANH	Descripción	Presupuesto Ejecutado 2007	Presupuesto Ejecutado 2008	Ajustes Auditoria	Ajustes ANH	Presupuesto Aprobado ANH
50-0-100-121	Gas Natural	2.564.018	2.961.822	15.624	15.624	2.946.198
50-0-100-124	Otros Combustibles	19.942	0	0	0	0
TOTAL		2.583.960	2.961.822	15.624	15.624	2.946.198

Fuente: Elaboración en base al informe económico y financiero del Presupuesto Ejecutado-Andina Compresión.

Lo observado respecto del precio del gas combustible contradice el propio accionar de la ANH. El precio del gas combustible utilizado en el periodo corresponde al mismo criterio utilizado por la Entidad Reguladora, hoy ANH para aprobar el flujo de caja de 20 años para obtener la concesión de la operación y administración de la Planta de Compresión Río Grande. Este criterio era el precio ponderado mensual establecido para las ventas de gas natural del Contrato GSA. En este sentido no corresponde la observación, porque no puede la entidad reguladora aprobar un criterio de precio para el flujo de caja aplicable y al mismo tiempo no respetar ese criterio para la aprobación de un presupuesto.



## c) Cargos a empresas afiliadas (\$us. 346.344).

Respecto a cargos a empresas relacionadas, la R.A. señala textualmente que Andina Compresión realizó un gasto de \$us. 346.344 en la gestión 2008. Esta cuenta considera los cargos provenientes del Fee Administrativo que cobra mensualmente Repsol YPF Bolivia S.A. por la gestión 2007 en el que se habría provisionado demás.

Expresa que la empresa no proporcionó la información numérica detallada y desagregada para cada uno de los conceptos incluidos en este gasto; por consiguiente la auditoría observó el monto total de \$us. 346.344 como no razonable y no prudente. Sin embargo, el 3 de octubre de 2011, YPFB Andina remitió la nota JV-RGC 190/2011 a la ANH adjuntando una explicación en detalle sobre el manejo administrativo de la cuenta Cargos a Empresa Afiliadas. Asimismo, como parte de la explicación se incluyó un criterio de benchmark a fin de que la autoridad competente cuente con elementos que le permitan aprobar un monto razonable.

Considera un error del ente regulador no considerar la nota remitida oportunamente. Señaló también que, Repsol YPF Bolivia S.A. e YPFB Andina suscribieron un contrato de prestación de servicios de administración, en virtud del cual Repsol YPF Bolivia S.A. prestó servicios de administración a YPFB Andina hasta la gestión 2008. Los importes cancelados por YPFB Andina en los años auditados, fueron aprobados anualmente por los Socios en oportunidad de la reunión del comité de gerenciamiento. Dichos importes están sujetos a una Auditoría At Cost a realizarse por auditor independiente, que se encuentra en proceso de gestión. Y, si bien dichos importes no fueron auditados sí lo fue auditada la metodología de cálculo aplicada en el período comprendido entre el 1 de enero y 30 de abril de 2010, por la firma Price Waterhouse Coopers, por lo que bien se podría utilizar como benchmark el importe certificado por el auditor independiente a fin de referenciar el costo administrativo.

## Benchmarking

Cargo a Empresas	Operador Repsol	Metodología	Dif. Entre Metodologías
Expresado en \$us.			
2005	284.072,61		(298.443,39)
2006	327.208,92		{255.307,08}
2007	346.622,22		(235.893,78)
2008	364.344,41		(218.171,59)
Costo Referencia 2010		582.516,00	

Ene-Ábr/2010= 194.172,00

Costo mes/2010= 48.543,00

Del cuadro anterior se observa que el costo estimado anual resultante del monto auditado por Price Waterhouse Coopers es mayor al erogado en el periodo 2005-2008, lo cual se debe a que cuando Repsol prestaba el servicio de administración a la Planta Rio Grande y la Línea de 12", JV se beneficiaba de las externalidades del servicio prestado, en tanto que, bajo la administración de YPFB Andina, y al perder la sinergia entre Repsol y YPFB Andina el costo real es valorado y cuantificado para cada gerencia.

Agregó que la razonabilidad de los importes por cargos a empresas afiliadas debe ser determinada con base a un parámetro que recoja las particularidades de la operación y administración de las concesiones de YPFB Andina, por tanto propone considerar los resultados de la auditoría practicada por Price Waterhouse Coopers.

## d) Servicios Generales: otros costos de oficina (\$us. 6.877).

La auditoría observó que dentro de dicha partida se registran los gastos por comisiones bancarias y comisiones por transferencia de fondos al exterior ...deben ser asumidos por la empresa de manera corporativa y las comisiones por transferencias bancarias de fondos al exterior no pueden ser considerados como parte de la tarifa de compresión, por ello la auditoría observa el monto de \$us. 6.877 como no razonable y no prudente.

Señala que los gastos correspondieron a provisiones asociadas a la actividad regulada y por tanto debían ser aprobados.

## e) Gastos financieros (\$us. 16.082).

La auditoría observa el gasto correspondiente al Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) ya que considera que los mismos deben ser asumidos por la empresa y no incorporarlo como parte de la tarifa de compresión. Es un impuesto determinado por L. N° 2646, por tanto, es una obligación tributaria. La base imponible del ITF está dada por el monto bruto de las transacciones grabadas por el impuesto (art. 5).

Añade que YPFB Andina, opera y administra el giro de su negocio a través de cuentas bancadas, por tanto, es irrazonable no considerar el pago de este impuesto como parte de los gastos que afectan la tarifa. Si aceptaríamos el criterio de la ANH, el IVA y el IT deberían tener el mismo tratamiento, pero no lo tienen. Por tanto, YPFB Andina considera que los gastos por concepto de ITF deben ser reconocidos, al igual que se reconocen los gastos por IUE, IVA e IT. El único impuesto que no es reconocido desde el punto de vista regulatorio es el IUE-BE tal como establece el art. 92 de la Ley de Hidrocarburos N° 3058.

## I.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se declare la nulidad del procedimiento administrativo hasta el vicio más antiguo, ordenando a la ANH emita una nueva resolución conforme a todos los aspectos pretendidos en el Recurso de Impugnación de 5 de septiembre de 2012, Nota Cite JV-RGC-195/2012, ordenándose en su mérito la revocación de las Resolución Ministerial RJ. N° 088/2013, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, y la Resolución Administrativa ANH N° 3152/2012 del 19 de noviembre, y la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012.

### II. De la contestación a la demanda.

La autoridad demandada, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 8 de mayo de 2014, que cursa de fs. 305 a 313, y señaló el siguiente:

#### 1.- Respecto a la solicitud de Información.

Acusa extrañeza que la demandante invoque que la Nota Cite JV-EGC-195/2012, sea de solicitud de información, y no solo de aclaración y complementación, todo con la finalidad de negar la aplicación de los plazos para su interposición. Señalar que el ejercicio del derecho a la petición no tiene plazo, obviamente con claro propósito de salvar su negligencia, pretendiendo supeditar el cómputo de plazo para interponer el recurso de revocatoria a la obtención de la información supuestamente solicitada.

Sostiene que de la lectura de la Nota Cite JV-RGC-195/2012, se advierte que es una solicitud de aclaratoria y complementación propia de la tramitación previa de la interposición de los recursos administrativos, por las razones siguientes:

- La referencia de dicha Nota señala "Solicita aclaración y enmienda de la R.A. ANH N°2194/2012 del 24 de agosto, (Presupuesto ejecutado 2008-Planta de Compresión Rio Grande". Contrariamente a lo pretendido por la demandante, la nota no hace referencia a solicitud de información o documentación alguna.

- La base legal utilizada para su solicitud es el art. 11 del D.S. N° 27172, que reglamenta la L. N° 2341 para el SIRESE. La nota de referencia no hace mención a los arts. 16, literal a) de la L. N° 2341 u otros de la Constitución Política del Estado.

- El petitorio de dicha nota refiere: "...en tiempo hábil y oportuno solicitamos a su autoridad las siguientes aclaraciones y complementaciones:...", no hace mención a ninguna solicitud de información o documentación específica.

- En su generalidad, la solicitud de cada uno de los puntos comienza señalando: "...solicitamos nos aclaren y el criterio aplicado para recortar..." o "...solicitamos nos aclaren el criterio técnico legal aplicado...", etc. Al igual que en el caso anterior, ninguno de los punto hace mención a la solicitud de documentación o información documental alguna.

Señala que de la lectura detenida de la nota, permite evidenciar el carácter y finalidad de YPFB Andina, y no de obtener documentos o de manera equivocada de obtener aclaraciones respecto al razonamiento del regulador en el recorte de algunas cuentas y costos presentados por la concesionaria, a efectos de contar con elementos para una futura presentación de un recurso administrativo. Considera que una actitud desesperada del personal negligente de la empresa como efecto de la presentación extemporánea del recurso de revocatoria.

Se debe tener presente expresó que el art. 21 de la L. N° 2341, señala que los términos y plazos para la tramitación de los procedimientos (recursos) administrativos se entienden como máximos y obligatorios, por lo que el plazo de 10 días otorgado por el procedimiento administrativo a favor de los administrados para la interposición del recurso de revocatoria constituyen un plazo obligatorio y no es susceptible de ser ampliado ni suspendido a criterio de la autoridad administrativa, por un eventual solicitud de información realizada por el interesado, para dilatar o extender indefinidamente los plazos para recurrir actos administrativos.

#### 2.- Respecto a la solicitud de enmienda.

Manifestó, que al igual que en el caso anterior la demandante pretende formar el contenido de la Nota Cite JV-RGC-195/2012, afirmando que dicha nota constituía un recurso de revocatoria, aspecto alejado de la verdad, y que recién fue invocado en ésta etapa, cuando en la tramitación de los recursos administrativos nunca se manifestó este extremo, afirmándose únicamente la aplicación de los principios de informalismo, verdad material e indubio pro actione. Refiere que dicha aseveración constituye inequívocamente una solicitud de aclaración y de ningún modo contiene una voluntad impugnatoria de un acto definitivo emitido por la ANH. Así, de la lectura de dicho documento, en el único lugar que se menciona la palabra enmienda, es en la referencia, y a lo largo de cada de los puntos en que solicita aclaración no se hace ninguna mención a la solicitud de enmienda.

Refirió, que a decir del art. 86 del D.S. N° 27172, los recursos administrativos deben ser presentados por escrito ante quien emitió la Resolución impugnada, individualizando el acto objeto de impugnación e indicando el derecho subjetivo o el interés legítimo que invoca, dentro del plazo y con las formalidades establecidas en el art. 117 del D.S. N° 27113. Contrariamente a lo pretendido por la demandante, el escrito presentado no cumplía con los requisitos para considerar al mismo como un recurso administrativo, y ello porque dicho escrito era en realidad una simple solicitud de aclaratoria y complementación.

La invocación a los principios de informalismo, favorabilidad e indubio pro actione, como se afirmó en la resolución de recurso jerárquico, no permiten suplir negligencia del administrado en la presentación oportuna de sus recursos aseveró. El alcance del principio de informalismo, no se extiende a la exoneración del cumplimiento de plazos procesales, citando como precedente la S.C. N° 1102/2014-R, de 16 de julio, que señala: "al ser presentación fuera de plazo ya constituyó una negligencia del recurrente que no pudo ser subsanada por el señalado principio"; estableciendo además lineamientos en cuanto a los límites que se debe considerar, SS.CC. Nos. 1086/2012, de 5 de septiembre de 2012.

En resumen sobre este punto, aseveró que el escrito de solicitud de aclaración no constituye recurso de revocatoria por no cumplir con los requisitos de los recursos administrativos, y por esta razón no pudo ser calificado por la ANH, ni siquiera en virtud a los principios de informalismo, por no haberse evidenciado claramente una voluntad impugnatoria.

3.- Sobre la nulidad por violación al debido proceso al constatarse arbitrariedad al calificar los recursos, violación al principio de verdad material-Doctrina de los actos propios.

Manifiesta que la actora pretende en este acápite incurrir en error al Tribunal, sobre la base de afirmaciones erróneas, por lo siguiente:

a. La supuesta violación al debido proceso, versa en considerar que la Nota Cite JV-RGC-195/2012, es en realidad un recurso de revocatoria y que el memorial presentado el 17 de septiembre de 2012 de "Interpone Recurso de Revocatoria contra la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012 de 24 de agosto de 2010" sería una reiteración del recurso de revocatoria.

b. La referida nota no constituyen un recurso administrativo por no cumplir con los requisitos establecidos por la normativa administrativa, ya que el contenido íntegro de la misma únicamente solicita aclaración sobre algunos puntos de la resolución de instancia respecto al razonamiento del regulador para recortar algunos gastos y no reconocidos como parte del presupuesto ejecutado por la empresa concesionaria.

c. En el memorial de demanda, YPFB Andina adujo que la citada Nota 195/2012, fundamentaría y expondría los derechos subjetivos e intereses legítimos afectados en la R.A. N° 2194/2012, cuya afirmación sin embargo se reduce sólo a eso, a una mera afirmación, ya que en ningún párrafo de la referida nota existe fundamentación de agravio en contra de la referida resolución.

d. Situación distinta se presenta con el memorial presentado el 17 de septiembre de 2012, que desde la suma hasta el petitorio expresa una clara voluntad impugnatoria y una pretensión de revocatoria del acto recurrido, planteando recién el recurso de revocatoria, conforme al art. 86 del Reglamento para el SIRESE.

En relación a la supuesta vulneración de los actos propios, expresó que la admisión o radicatoria de un determinado recurso administrativo no genera más efecto que el de evidenciar el conocimiento del trámite por una determinada autoridad, pues ni siquiera el cómputo del plazo para resolver el recurso se inicia con dicha admisión como en otras materias. La admisión o radicatoria de un recurso no implica necesariamente una aceptación de consideración de argumentos de fondo, de lo contrario no tendría sentido la disposición contenida en el literal a) del art. 90 del RLPA-SIRESE, que establece la desestimación como forma de resolución de un recurso –que se supone admitido– por cuestiones de forma. Similar situación ocurre con la apertura y clausura del término de prueba que no tiene carácter de actos administrativos definitivos y no son idóneos para expresar la voluntad administrativa respecto de un determinado recurso. Sólo constituyen actuaciones internas o de mero trámite.

Finalmente respecto al punto "Aspectos Económicos Financieros", manifestó que no corresponde pronunciamiento, dado que el objeto de los recursos administrativos se circunscribe a determinar la legalidad o ilegalidad de la resolución de la ANH de desestimar el recurso de revocatoria interpuesto por YPFB Andina, es decir, si el recurso fue presentado oportunamente o no. Los demás aspectos de fondo no merecieron pronunciamiento por cuanto el regulador no ingresó a su análisis. Por tales motivos, no corresponde a la instancia jurisdiccional ingresar al análisis de este argumento de fondo, ocasionado por la extemporánea presentación de sus recursos administrativos.

#### II.1 Petitorio.

La Autoridad demandada solicito se declare improbadamente la demanda y deliberando en el fondo mantener con total validez la Resolución Ministerial R.J. N° 088/2013 de 29 de julio, en consecuencia válidas las Resoluciones Administrativas ANH N° 3152/2012 de 19 de noviembre y ANH N° 2194/2012 de 24 de agosto, con costas.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

- Mediante Informe DEF 0188/2012 INF de 31 de mayo, e Informe DDT 0413/2012 de 15 de agosto, se recomendó la aprobación del Presupuesto Ejecutado 2008 de YPFB Andina-Planta de Compresión Rio Grande.

- Por Resolución Administrativa ANH N° 2194 de 24 de agosto de 2012, la ANH resolvió aprobar la base de los principios de racionalidad y prudencia el Presupuesto Ejecutado gestión 2008 de la empresa YPFB Andina S.A., de acuerdo al Anexo Adjunto que forma parte integrante e indivisible de la citada resolución administrativa.

- Por nota Cite JV-RGC-195/2012 de 5 de septiembre de 2012, YPFB Andina S.A. solicitó aclaración de la R.A. N° 2194/2012.

- Por Auto de 12 de septiembre de 2012, el ente regulador desestimó la solicitud de aclaración, por haber sido presentada fuera del plazo establecido en la norma. Dicho acto administrativo fue notificado el 18 de septiembre de 2012.

- Mediante memorial presentado el 17 de septiembre de 2012, YPFB Andina interpuso recurso de revocatoria contra la R.A. N° 2194/2012, solicitando la revocatoria de la misma, que fue resuelto por Resolución Administrativa ANH N° 3152/2012 de 19 de noviembre, desestimando el recurso, por haber sido interpuesto fuera del plazo establecido en el art. 64 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, contra la que la empresa regulada interpuso Recurso Jerárquico que fue resuelto a través de la Resolución Ministerial R.J. N° 088/2013 de 29 de julio, que rechazó el mismo, y confirmando la Resolución Administrativa ANH N° 3152/2012 de 19 de noviembre, y en su mérito la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012 de 24 de agosto.

Estando agotada la vía administrativa y en base a los hechos precedentemente citados la Empresa YPFB Andina S.A. presentó la demanda contencioso-administrativa.

#### IV. De la problemática planteada.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe establecer:

1. Si a la notificación con la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012 de 24 de agosto, la empresa YPBF Andina S.A. presentó recurso de revocatoria conforme a los requisitos y plazo fijado por ley, y si al desestimar el mismo, no se ha vulnerado o lesionado los derechos y principios fundamentales establecidos para el efecto.

2. Si la Nota Cite JV-RGC-195/2012 de 5 de septiembre, por el que la empresa actora solicitó aclaración, fue presentado dentro del plazo fijado por ley, y si el mismo cumple los presupuestos de un recurso de revocatoria.

3. Si como emergencia de los primeros puntos objeto de controversia, el proceso administrativo se encuentra viciado de nulidad, por ser vulneratorio de los principios de informalismo, verdad material indubio pro actione por ende de los derechos a la defensa y debido proceso.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Los arts. 115-II y 119-II de la C.P.E., propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, que según el entendimiento asumido por la S.C. N° 2798/2010-R de 10 de diciembre es: "...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos".

V.1.- Los arts. 115-II, 116-I y 117-I de la C.P.E., garantizan el derecho al debido proceso, la presunción de inocencia y que ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso, así mismo el art. 180-II de la C.P.E., garantiza el principio de impugnación en los procesos judiciales. En ese alcance, el acto administrativo impugnado a través de los recursos de revocatoria y jerárquico, se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, conforme lo establecido en el art. 2-I inc. a) y arts. 2 y 86 del D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003, por tanto, sujeto a los recursos previstos en la Ley de Procedimiento Administrativo y normas complementarias del Sistema de Regulación Sectorial - SIRESE.

El art. 86 del D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003, establece, que los recurrentes legitimados presentarán sus recursos por escrito ante el Superintendente Sectorial que emitió la Resolución impugnada, dentro del plazo y con las formalidades establecidas en la Ley de Procedimiento Administrativo, por ello, el art. 64 de la L. N° 2341, señala, que el recurso de revocatoria será interpuesta ante la autoridad administrativa que pronunció la resolución impugnada, dentro del plazo de 10 días siguientes a su notificación.

Con relación a los términos y plazos, se tiene definido en el Título Segundo, Capítulo I de la L. N° 2341 LPA, cuyo art. 19 (días y horas hábiles), establece que las actuaciones administrativas se realizarán los días y horas hábiles; es importante aclarar que dicha disposición legal, ha sido instituido para las actuaciones administrativas, mas no para los administrados. A su vez el art. 20-I inc. a) de la LPA, refiere: "Si el plazo se señala por días solo se computarán los días hábiles administrativos", estos plazos y términos conforme al art. 21 del mismo procedimiento administrativo, son obligatorios para las autoridades administrativas, servidores públicos y los interesados, que comienzan a correr a partir del día siguiente hábil a aquél en que tenga lugar la notificación y concluyen al final de la última hora del día de su vencimiento.

De lo anterior se infiere respecto al cómputo de los plazos, que toda actuación administrativa que se deba realizar se efectuarán en horas y días hábiles administrativos y toda reglamentación horaria adicional se tiene vigente para la Superintendencia o entidad pública, según corresponda la instancia donde se desarrolla el trámite o recurso administrativo. Para el cómputo de plazos determinados en días, solamente se computarán los días hábiles administrativos, en cualquier caso, cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá siempre prorrogado al primer día hábil, por ello, el art. 21-I de la L. N° 2341, establece que los términos y plazos, por ende los recursos de revocatoria y jerárquico, se entienden como máximos y son de cumplimiento obligatorio; y conforme al parágrafo II del mismo artículo, "los términos y plazos comenzarán a correr a partir del día siguiente a aquél en que tenga lugar la notificación o publicación del acto y concluyen al final de la última hora del día de su vencimiento", de modo que el día es hábil íntegramente sin consideración de las horas para la interposición de un recurso y concluye al final de la última hora de su vencimiento.

En la especie, la empresa demandante, con la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012 de 24 de agosto, fue notificada el 28 de agosto de 2012, a horas 16:59, conforme al sello de recepción de la citada empresa (fs. 54 anexo). Mediante Nota JV-RGC-195/2012 de 5 de septiembre de 2012, el representante legal de la referida empresa, solicita aclaración y enmienda de la Resolución Administrativa ANH N° 2194, es decir a los 6 días hábiles de la notificación.

La L. N° 2341 de 23 de abril de 2002 de Procedimiento Administrativo, reglamenta el ejercicio del derecho constitucional de las personas a formular peticiones a las autoridades públicas, particularmente en el ámbito del Poder Ejecutivo y de los Sistemas de Regulación SIRESE, SIREFI y SIRENARE, en cuyo art. 11 (aclaratoria y complementación) del D.S. N° 27172 establece: I. "Los administrados que intervengan en el procedimiento podrán solicitar, dentro de los 5 días siguientes a su notificación o publicación, la aclaratoria de resoluciones que presenten contradicciones y/o ambigüedades". II. "Los Superintendentes resolverán la procedencia de la solicitud dentro de los 5 días siguientes a su presentación, sin recurso ulterior. La aclaración no alterará sustancialmente la resolución objeto de la misma". III. "La solicitud de aclaración interrumpirá el plazo para la interposición de los recursos administrativos y de la acción contencioso administrativa".

La Agencia Nacional de Hidrocarburos, al tomar conocimiento de la solicitud de aclaración y complementación, emitió acertadamente el Auto de 12 de septiembre de 2012, que desestimó la solicitud de aclaración y complementación, por la presentación extemporánea de la misma, por cuanto tampoco interrumpió el plazo para la interposición del recurso administrativo de revocatoria. En ese contexto, a fs. 62 del anexo, se desprende inequívocamente que el recurso de revocatoria impugnando la Resolución Administrativa ANH N° 2194/212 de 24 de agosto, fue presentado el 17 de septiembre de 2012, es decir a los 14 días hábiles de notificada con la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012, consiguientemente fuera del plazo señalado por el art. 64 de la L. N° 2341, que refiere: "El recurso de revocatoria deberá ser interpuesto por el interesado ante la autoridad administrativa que pronunció la resolución impugnada, dentro de los 10 días siguientes a su

notificación”, por ello en la resolución impugnada no se advierte vulneración o lesión de los derechos subjetivos y principios fundamentales que se acusa.

V.2 En relación al segundo punto objeto de controversia: “Si la Nota Cite JV-RGC-195/2012 de 5 de septiembre, por el que la empresa actora solicitó aclaración, fue presentado dentro del plazo fijado por ley, y si el mismo cumple los presupuestos de un recurso de revocatoria”, de los datos procesales se tiene los siguientes extremos:

En criterio y razonamiento de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, la Nota Cite JR-RGC-195/2012 constituye una solicitud de aclaración y complementación propia de la tramitación previa a la interposición de los recursos administrativos, por cuanto dicha Nota señala: “Solicita aclaración y enmienda de la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012 de 24 de agosto (Presupuesto Ejecutado 2008-Planta de Compresión Rio Grande)”, razonamiento que en criterio de éste tribunal, es correcto, por cuanto el art. 11 del D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003, Reglamento de la L. N° 2341, es claro cuando señala: “Art. 11.- (aclaratoria y complementación). I. Los administrados que intervengan en el procedimiento podrán solicitar, dentro de los cinco días siguientes a su notificación o publicación, la aclaratoria de resoluciones que presenten contradicciones y/o ambigüedades. III. La solicitud de aclaración interrumpirá el plazo para la interposición de los recursos administrativos y de la acción contencioso administrativa”.

Por ello, la autoridad reguladora no tenía ninguna obligación ni responsabilidad del cumplimiento del art. 87 del citado Reglamento, relativo a la subsanación de defectos, al no tratarse ni asimilarse la citada nota Cite JV-RGC-195/2012 a ningún recurso de revocatoria, máxime si el mismo fue presentado recién el 17 de septiembre de 2012, en franco reconocimiento y aceptación de que la nota citada ut supra, no constituía ningún recurso, por ello tampoco era necesario cumplir con los presupuestos exigidos por el art. 86 del D.S. N° 27172.

A todo ello se debe añadir, que la Nota Cite JV-RGC-195/2012, fue también presentada de manera extemporánea, es decir fuera de los cinco días exigidos por el art. 11-II del D.S. N° 27172, de haberse presentado en el plazo fijado por ley, hubiera interrumpido el plazo para la interposición del recurso de revocatoria, negligencia que no puede ser suplido ni favorecer la dejadez del administrado por el principio de informalismo alegado por el recurrente, conforme a las SS.CC. Nos. 1102/2004-R de 16n de julio de 2004, y 1086/2012, de 5 de septiembre de 2012. Por lo que la Nota de solicitud de aclaración y complementación además de haber sido presentado fuera del plazo fijado por ley, no constituye recurso de revocatoria ni puede ser asimilada como tal, por incumplir los requisitos exigidos por el art. 86 del D.S. N° 27172 y que además su solicitud fue extemporánea, por consiguiente la autoridad administrativa al confirmar la resolución de revocatoria, ajustó sus actos a la normativa legal vigente, no encontrando éste tribunal vulneración de ningún derecho subjetivo del administrado en la resolución impugnada.

V.3 Respeto al tercer punto objeto de controversia; si como emergencia de las problemáticas planteadas, el proceso administrativo se encuentra viciado de nulidad por la vulneración de los principios de informalismo, verdad material indubio pro actione por ende de los derechos a la defensa y debido proceso, se tiene.

La empresa actora acusó la nulidad del procedimiento administrativo, dado que la Nota Cite JV-RGC-195/2012, al haber cumplido con los requisitos y formalidades exigidas por ley para haber sido calificado con un recurso administrativo impugnatorio, aspecto que no habría sido considerado por la autoridad administrativa, en inobservancia de los principios de informalismo, verdad material e indubio pro actione, causando indefensión al administrado, vulnerando por ende el derecho a la defensa y al debido proceso, sin identificar ni demostrar en qué medida hubiera provocado indefensión al administrado o que acto procesal se hubiera realizado en violación de prescripciones legales sancionadas con nulidad, cuando la nulidad debe ser expresa, específica y determinante, por cuanto ningún trámite o acto judicial debe ser declarado nulo si la nulidad no está expresamente determinada por la ley, por ello no debe interpretarse desde el punto de vista subjetivo, refiriéndose al cumplimiento del acto, sino en su aspecto objetivo.

De antecedentes se desprende lo siguiente hechos fácticos de relevancia jurídica:

1. La Resolución Administrativa N° 2194/2012 fue notificada a YPFB Andina S.A. el 28 de agosto de 2012.
2. El 5 de septiembre, mediante Nota cite JV-RGC-195/2012, solicita aclaración y complementación, cuya presentación se encuentra fuera del plazo señalado por el art. 11 del D.S. N° 27172.
3. YPFB Andina, interpuso recurso de revocatoria el 17 de septiembre de 2012, fuera del plazo fijado por el art. 64 de la L. N° 2341.

En merito a dichos antecedentes, e ingresando al desarrollo del objeto de controversia, corresponde señalar que el instituto de las nulidades procesales en el nuevo régimen legal vigente, el art. 17 de la L. N° 025 Ley del Órgano Judicial, circunscribe su procedencia únicamente ante irregularidades procesales reclamadas oportunamente en la tramitación de los procesos por la parte que se crea presuntamente perjudicada o por quien alegara vulneración de sus derechos fundamentales, íntimamente ligados al ejercicio del derecho a la defensa. Desde la interpretación de la C.P.E., la aplicación del nuevo sistema de nulidades procesales, se establece que, se debe tomar en cuenta que la oficiosidad de la nulidad es última ratio y constreñida a los casos determinados por ley oportunamente reclamadas en la tramitación de los procesos.

Asimismo, nuestra normativa aplicable al caso concreto, arts. 35-II y el art. 36-IV de la Ley del Procedimiento Administrativo (L. N° 2341 de 23 de abril del 2002), señala que las nulidades y anulabilidades de los actos administrativos, solo podrán ser invocados mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por ley. La excepción a esta regla de invocación de las nulidades y anulabilidades, se encuentra en el art. 55 del D.S. N° 27113 (Reglamento de la L. N° 2341), que establece que se revocará el acto anulable cuando el vicio ocasione la indefensión o lesione el interés público. Entendiendo por indefensión, el no tener conocimiento del proceso en cuestión como señala la S.C. N° 1357/2003-R de 18 de septiembre del 2003 al indicar: "(...) queda establecido de manera inobjetable que la indefensión en proceso, sólo puede ser denunciada y dada por cierta cuando se establece que la parte procesada no ha tenido conocimiento alguno del proceso seguido en su contra, de modo que no podrá alegarse aquélla cuando tuvo conocimiento material de la existencia del proceso e incluso intervino en él presentando memoriales y formulando peticiones inherentes a su defensa"; y se entiende por orden público las libertades,

derechos y garantías fundamentales y que estos tienen un límite en la ley (principio de reserva legal), así se deduce de las SS.CC. N° 779/2005-R de 8 de julio y 0083/2005 de 25 de octubre, que no ha sido modulado en sentido contrario.

Quien solicita nulidad debe probar que la misma le ocasionó perjuicio cierto e irreparable, que sólo puede subsanarse mediante la declaración de nulidad, es decir demostrar cuál es el agravio que le causa el acto irregularmente cumplido y si éste es cierto e irreparable; siempre que el interesado no hubiera consentido expresa o tácitamente el acto defectuoso, la primera cuando la parte que se cree perjudicada se presenta al proceso ratificando el acto viciado y la segunda cuando en conocimiento del acto defectuoso, no la impugna por los medios idóneos; incidentes, recursos, etc., dentro del plazo legal (Antezana Palacios Alfredo, 'Nulidades Procesales').

Además el que demande por vicios procesales y el mismo sea considerado por la autoridad judicial, debe tomar en cuenta que el acto procesal denunciado de viciado le debe haber causado gravamen, perjuicio personal y directo, además debe haberle colocado en un verdadero estado de indefensión, en el que el perjuicio debe ser cierto, concreto, real, grave y además demostrable, y dicho vicio procesal debió ser argüido oportunamente en la etapa procesal correspondiente. La inconcurrencia de estas condiciones que deben ser explicadas por el impetrante en forma clara, concreta y precisa, da lugar al rechazo del pedido de nulidad. Debe demostrarse además que los medios de defensa de los que ha sido privado de oponer o las que no ha podido ejercitar con la amplitud debida, en razón a que la sanción de nulidad debe tener un fin práctico y no meramente teórico, pues no basta la invocación genérica de la lesión al derecho a la defensa o debido proceso, habida cuenta que las normas procesales sirven de base para asegurar la defensa en juicio y no para dilatar o entorpecer la resolución, extremos que en el sub lite el demandante no enervó objetivamente, por el contrario, permitió voluntariamente expirar el plazo para la presentación de la nota de aclaración y complementación, así como en la presentación extemporánea del recurso de revocatoria, dejadez o negligencia no puede suplir o subsanar el principio de informalismo y favorabilidad, para luego acusar violación de los principios de verdad material e indubio pro actione, cuando en realidad la autoridad administrativa estaba impedida de la consideración de los puntos de controversia de fondo, debido a que el administrado no presentó oportunamente sus recursos.

En tal sentido, éste Tribunal de Justicia constituido en control de legalidad, llega al convencimiento de que no existe ningún acto administrativo anulable que hubiera ocasionado indefensión del demandante o lesione el interés público, por consiguiente la Resolución Ministerial R.J. N° 088/2013 de 29 de julio, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal vigente, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa, tanto en el Auto de 12 de septiembre de 2012 y la Resolución Administrativa ANH N° 3152/2012 de 19 de noviembre impugnadas, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En relación al derecho de petición de información, al amparo del art. 24 de la C.P.E., y art. 16 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, el administrado tiene el canal expedito a formular peticiones de manera verbal o escrita, y a la obtención de respuesta formal y pronta, aspecto que no debe ser entendida en sentido contrario o como negación de ese derecho, por el fundamento y razonamiento establecido en la presente Resolución, siendo más bien un derecho constitucional reconocido a favor de toda persona.

En relación a la supuesta vulneración de los actos propios, señalar la admisión o radicatoria de un recurso no implica necesariamente una aceptación de consideración de argumentos de fondo, en la medida en que éstas resoluciones emitidas por la administración pública sean en la manera señalada en el parág. II del art. 89 del D.S. N° 27172 del RLPA-SIRESE, que establece la desestimación como una de las formas de resolución de un recurso por cuestiones de forma, cuando el recurso fuera interpuesto fuera de término.

Finalmente respecto al punto "Aspectos Económicos Financieros", no corresponde pronunciamiento de éste Tribunal, dado que el objeto de los recursos administrativos de instancia se circunscribe únicamente a establecer la legalidad o ilegalidad de los actos administrativos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) que desestimó tanto la Nota Cite JV-RGC-195 /2012, como el recurso de revocatoria interpuesto por YFPB Andina fuera de plazo, es decir la nota el 5 de septiembre de 2012 y el recurso el 17 del mismo mes y año, por tanto al margen del plazo señalado en los arts. 11 del D.S. N° 27172 y 64 de la L. N° 2341. Los demás aspectos de fondo no merecen pronunciamiento por cuanto el ente regulador ni la autoridad jerárquica ingresaron a efectuar su análisis, por ello no constituye objeto de controversia en la presente litis. Por tales consideraciones, no corresponde a la instancia jurisdiccional ingresar al análisis de este argumento de fondo, ocasionado por la extemporánea presentación de su nota de solicitud de aclaración y complementación, y recurso administrativo de revocatoria respectivamente.

#### V.4. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, éste tribunal concluye que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía (ahora Ministerio de Hidrocarburos) al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación jurídica que se ajusta a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 163 a 182 vta. y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución Ministerial R.J. N° 088/2013.

**Relatora: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



67

**Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso administrativo.  
Distrito: La Paz.**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Vistos en sala plena: La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 24, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0983/2013 de 9 de julio del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 80 a 84, replica de fs. 106 a 109; duplica de fs. 113; contestación del tercero interesado de fs. 118 a 120; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 18 a 24), con los siguientes fundamentos:

a. La Autoridad General de Impugnación Tributaria no tomo en cuenta los argumentos realizados por la Administración Tributaria. La Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que la vista de cargo no cumple con el requisito dispuesto por inc. g) del art. 18 del D.S. N° 27310 y el cambio de fundamentos técnicos del cargo expuestos en la resolución determinativa ocasionó indefensión del sujeto pasivo, esto es totalmente falso porque, la vista de cargo tiene todos los requisitos señalados por ley al igual que la resolución determinativa y sobre todo contiene el elemento observado, que es que el contribuyente no ha determinado correctamente el Impuesto al Valor Agregado-Crédito Fiscal y que tiene facturas no válidas para crédito fiscal, cuyo proveedor figura en la lista de contribuyentes que emitieron facturas sin la efectiva transacción económica, ni transferencia del bien o servicio, toda vez que en el domicilio registrado en el padrón nacional del contribuyente no se desarrolla ninguna actividad económica declarada y se encuentra con domicilio desconocido, asimismo no se presentó los medios probatorios que permitan identificar la transacción. Se debe tomar en cuenta que la vista de cargo no tiene por qué hacer una descripción de los medios de prueba que puede hacer uso o no el contribuyente. De la misma forma, la resolución determinativa señala claramente porque se observaron las facturas y cual la razón de que no son válidas para descargo del Crédito Fiscal IVA con el mismo fundamento de la vista de cargo.

b. Depuración del crédito fiscal sobre base cierta.- Producto de la verificación efectuada a la información proporcionada por el contribuyente, información obtenida del SIRAT, controles cruzados y verificación de la notas fiscales se puedo evidenciar que las mismas no son válidas para crédito fiscal, dado que el proceso de investigación del comportamiento tributario del proveedor, verifiqué que el domicilio registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes es desconocido y por tanto no se puedo verificar la actividad declarada, según comunicado de prensa publicado por Servicio de Impuestos Nacionales en 19 de agosto de 2012 (La Razón) y el contribuyente no presentó, los medios de probatorios de pago y de la transacción realizada en el periodo enero a octubre del 2008. Asimismo, por los precedentes administrativos de la propia Autoridad General de Impugnación Tributaria se tiene que cumplir 3 requisitos para crédito fiscal válido que son: 1) Existencia de la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada a la actividad gravada; 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada y además estos requisitos debieron haber sido acreditados conforme al art. 76 de la L. N° 2492, sin embargo en el presente caso no se halla medio probatorio que demuestre las supuestas transacciones. Por lo anteriormente señalado se determinó una apropiación indebida de Crédito Fiscal IVA incumpliendo lo establecido en el art. 8-a) de la L. N° 843, art. 8 de la L. N° 2341 y art. 41 de la RND N° 10-0016-07. Conforme a la legislación vigente los requisitos para reclamar el Crédito Fiscal son: 1) Estar en posesión de la factura original y exhibirla; 2) Que las compras estén vinculadas a la actividad gravada; 3) Demostrar la procedencia de los créditos, operaciones gravadas y respaldarlas mediante registros. En ese sentido, cuando la norma legal citada dispone la obligación del sujeto pasivo de demostrar la procedencia de sus créditos y operaciones, obviamente se refiere a que el contribuyente debe llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, sobre una base uniforme que permita demostrar en cualquier momento y ante cualquier entidad, la situación de su negocio y la justificación clara de todos y cada uno de su actos y operaciones sujetas a contabilización incluyendo todos los pagos efectuados que demuestren las transacciones efectivamente realizadas que su vez deben estar respaldadas por documentación fehaciente. Cabe señalar que cuando se ha llevado a cabo una efectiva transacción comercial el contribuyente debe demostrar y/o presentar como prueba la documentación contable que demuestre la efectiva transacción como ser: comprobantes de egreso, registros auxiliares, recibos de efectivos, libros de caja, ingreso a inventarios, traslados de una ciudad a otra, etc., de acuerdo a lo dispuesto en los numerales 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492 concordante con los arts. 36 y siguientes del código de comercio. Si bien el presupuesto legal señala límites, en lo referido al crédito fiscal, el

contribuyente debió acreditar la existencia de un medio fehaciente que aporte certeza respecto a la transferencia de dinero entre el comprador y vendedor y tratándose de compras con importes menores debe entenderse que la trasmisión de dominio a título oneroso debe también hallarse respaldada a través de documentación suficiente que permita verificar que la transacción comercial fue realizada efectivamente. Así también, se debe considerar que el art. 66-11 de la L. N° 2492, establece como facultad específica de la administración tributaria, el de aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de compra deban ser avaladas por los contribuyentes a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente, la ausencia hace presumir la inexistencia de la transacción. Adicionalmente el Cód. Com. en sus arts. 36, 37, 40 y 44 establecen obligaciones para las empresas, entre ellas, la de llevar contabilidad que permitan demostrar la situación de sus negocios con una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetas a contabilización, el art. 37 del citado código se señala que se deberá llevar obligatoriamente entre otros los libros diario y mayor, registros que según el art. 40 deberán ser encuadrados y foliados ante Notario de Fe Pública y según el art. 44 del cuerpo legal citado, en el libro diario se deben registrar las operaciones expresando claramente las cuentas deudoras y acreedoras, con una glosa clara y precisa de las operaciones y sus importes, con indicación de las personas que intervengan y los documentos que las respalden, registros que serán trasladados al libro mayor para mantener los saldos por cuentas individualizadas. De la normativa legal se tiene que los D.S. Nos. 27310 y 27874, la L. N° 2492 han introducido el medio fehaciente de pago como una forma para los sujetos pasivos de acreditar compras a partir de terminados montos y que la L. N° 1340, L. N° 843, Cód. Com. y la propia L. N° 2492, establecen de manera general, la obligación de registrar y respaldar las transacciones por todo tipo de operaciones entre las que se encuentran las compras de bienes y servicios, independientemente de los montos de dichas compras. Se puede evidenciar de los actuados administrativos detallan la depuración del Crédito Fiscal IVA y se hace mención a la normativa respaldatoria a dicha depuración, por lo que la observación vertida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, llega a ser impertinente siendo que dichos argumentos no llegan a afectar el fondo de lo resuelto y menos causa algún estado de indefensión, que llegará a generar una supuesta nulidad de obrados, como lo sustentó la Autoridad General de Impugnación Tributaria, siendo que de la lectura íntegra de la vista de cargo y la resolución determinativa esta cuenta con el debido sustento legal y técnico para la determinación de la deuda tributaria y la correcta depuración del crédito fiscal.

#### 1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0983/2013 de 9 de julio del 2013 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 00823/2012 de 26 de diciembre de 2012.

#### II. Contestación de la demanda.

##### 1.- Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 24 de octubre de 2013 (fs. 26) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 80 a 84), con los siguientes argumentos:

a. Se debe poner en evidencia que los argumentos lacónicos expuestos en la demanda no desvirtúan los fundamentos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, más al contrario los fundamentos desarrollados son lo copias textuales de la respuesta al recurso de alzada y lo expresado en el recurso jerárquico, siendo que para que no solo basta expresar argumentos ya indicados en instancia recursiva sino referidos a de que forma la Autoridad General de Impugnación Tributaria vulneró lo observado por el demandante.

b. La administración tributaria, expuso como uno de los fundamentos técnicos de la deuda tributaria: que el proceso de investigación del comportamiento tributario del proveedor, se verificó que el domicilio registrado en el Patrón Nacional de Contribuyentes es desconocido y por tanto no se pudo verificar el desarrollo de la actividad declarada, según comunicado de prensa, publicado por el Servicio de Impuestos Nacionales, en el periodo La Razón, en 19 de agosto de 2012, siendo que la resolución determinativa establece además que el contribuyente debe demostrar contablemente el ingreso y destino de las compras o adquisiciones, señalado y presentado la documentación contable que confirma el registro en los libros diarios, mayores y estados financieros y no así en la vista de cargo; lo que denota incumplimiento de lo previsto en el parág. I del art. 96 de la L. N° 2492 que establece que la vista de cargo debe contener los hechos actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, lo que ocasionó indefensión al sujeto pasivo, toda vez que presentó los descargos en función de los fundamentos del cargo que se exponen en la vista de cargo, por lo que el fundamento del caro referido a que el domicilio del proveedor es inexistente, constituye una acción atribuible al proveedor, que no es el sujeto de la verificación en el presente caso, dejándose en evidencia que el incumplimiento del requisito del requisito esencial de la vista de cargo dispuesto mediante el inc. g) del art. 18 del D.S. N° 27310 que establece que la vista de cargo debe consignar el acto u omisión que se atribuye al presunto autor, es decir, debe señalarse como fundamento técnico de los cargos, las acciones u omisiones en las que hubiere incurrido el sujeto de la verificación. Además, en la vista de cargo se expone como fundamentos de derecho, los arts. 4 y 8 de la L. N° 2492, el art. 41 de la RND 10-0016-07 y art. 37 del D.S. N° 27310, normas que resultan impertinentes a la verificación efectuada, máxime cuando la administración tributaria no explica de que forma el contribuyente habría incumplido dichas disposiciones normativa, por lo que los fundamentos de la administración ahora demandante, no tienen asidero legal.

c. Respecto a los argumentos del demandante referidos a que la depuración del crédito fiscal, debe ser desvirtuada, toda vez que de la revisión de antecedentes, se observa que contrariamente a lo afirmado por la administración tributaria, el contribuyente cumplió con la presentación de los originales de las facturas observadas, así también, de la revisión de la vista de cargo y la resolución determinativa, se advierte que dichos argumentos no fueron expuestos como argumentos de los cargos para fundamentar los actos de la administración tributaria.

d. Sobre los medios fehacientes de pago, en virtud de los establecido en los arts. 66, numeral 11 de la L. N° 2492, 37 del D.S. N° 27310 y 12 del D.S. N° 27874 corresponde aclarar que dicha normativa hace referencia, por un lado a las compras por importes de 50.000 UFV, en el caso de devolución impositiva y a partir de la gestión 2011, la obligación de respaldar con documentos bancarios las operaciones a



partir de Bs 50.000, conforme lo dispuesto por los arts. 20 y 41 de la L. N° 062 de 28 de noviembre de 2010, por lo que dicha normativa no es pertinente al presente caso, toda vez que las facturas observadas corresponden a la gestión 2008 y el crédito fiscal depurado no se encuentra vinculado con solicitudes de devolución impositiva.

e. Consecuente, es evidente que la vista de cargo, no cumple con el requisito esencial dispuesto por el inc. g) del art. 18 del D.S. N° 27310 y siendo que el cambio de fundamentos técnicos del cargo expuestos en la Resolución Determinativa ocasionó indefensión del sujeto pasivo, en virtud de lo previsto en los arts. 36-II de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113 correspondió disponer la anulación de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la vista de cargo.

Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0983/2013 de 9 de julio del 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Raúl López Leyton, responde a la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes argumentos:

a. Se debe manifestar el total desacuerdo a lo planteado por la administración tributaria a tiempo de sustentar su demanda, más al contrario, recalcar que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0983/2013 de 9 de julio del 2013 se encuentra plenamente enmarcada y respaldada con suficiente fundamentación técnico jurídica, además de los aspectos técnicos valorados por la Autoridad General de Impugnación Tributaria como la correcta aplicación de la normativa tributaria en vigencia. Es menester manifestar que las facturas depuradas y detalladas, objeto de la verificación, son emitidas por la proveedora María Victoria Sánchez Ribera propietaria de la comercial MAVIC, con NIT 4651090017, quien ha certificado que las facturas objeto de la observación y verificación son genuinas y que de las mismas se ha realizado la correspondiente cancelación tributaria. Asimismo, que la citada empresa tiene giro comercial a la actualidad y ha sido verificada en más de una oportunidad por la Gerencia Regional Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, lo que desvirtúa por completo que el proveedor tenga domicilio desconocido.

b. La Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, se ha limitado a señalar la existencia del comunicado de Prensa de la Razón de 19 de agosto de 2012, sobre el desconocimiento del domicilio de la proveedora, sin hacer uso de sus facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación establecidas en el art. 66-1 de la L. N° 2492, demostrando con su actitud que no se realizó una exacta verificación del domicilio de la proveedora, por ende no se valoró los descargos proporcionados por el tercero interesado.

c. El proceder de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, ha demostrado que el fundamento técnico jurídico aplicado para las observaciones en la depuración del crédito fiscal de las facturas observadas, no es el fundamento válido, lo que hace que la resolución determinativa que fue impugnada, carezca además de un fundamento legal y sobre todo de un debido proceso, conforme dispone el art. 43-I del Cód. Trib., vulnerando como consecuencia los principios de sometimiento pleno de la Ley, de la verdad material, de legalidad y de presunción de legalidad descritos en el art. 4 de la L. N° 2341 aplicables por disposición expresa del art. 201 de la L. N° 3092.

d. Correcta interpretación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria sobre el domicilio inexistente del proveedor y que en la resolución determinativa tiene otros fundamentos que resultan impertinentes a la verificación efectuada.

IV. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

a. El 16 de octubre de 2007, la administración tributaria notificó mediante cédula al contribuyente Raúl López Leyton, con la Orden de Verificación N° 0012Ove03173 de 5 de octubre de 2012, notificándose se sería objeto de un proceso de determinación a objeto de establecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes al periodo fiscal enero a octubre del 2008.

b. En 19 de octubre del 2012, Raúl López Leyton de acuerdo al acta de recepción presentó la documentación solicitada por la administración tributaria.

c. El 1 de noviembre de 2012, se emitió el Informe CITE: SIN/GDL/PZ/DFSP/INF/04515/2012, en el que se señala que producto de la verificación efectuada, las facturas declaradas no son válidas para crédito fiscal y que existe una apropiación indebida de crédito fiscal debido a que la proveedora María Victoria Sánchez Rivera, se encuentra consignada en el listado de comunicado de prensa publicado en La Razón del 19 de agosto de 2012 y el Informe CITE: SIN/GDSC/DF/CP/INF/2318/2011 se determina que el domicilio por la proveedora María Victoria Sánchez Rivera según padrón de contribuyentes es desconocido.

d. El 26 de diciembre de 2012, se emitió la R.D. N° 00823/2012 fijo de oficio sobre base cierta, la obligación impositiva del contribuyente López Leyton Raúl que asciende a 3451 UFV por concepto de crédito fiscal indebidamente devuelto del impuesto al valor agregado por el periodo fiscal enero a octubre de 2008 y sancionar al citado contribuyente con el 100 % del tributo omitido por omisión de pago.

e. A la anterior resolución determinativa, se interpuso recurso de alzada que fue resuelto por la Resolución del Recurso de Alzada ARIT- LPZ/RA 0434/2013 de 22 de abril de 2013 que resolvió revocar la R.D. N° 00823/2012 contra Raúl López Leyton, dejándose sin efecto el reparo por el impuesto al valor agregado, así como los intereses y la sanción por omisión de pago.

f. Interpuesto el recurso jerárquico por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales Nacional se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0983/2013 de 9 de julio del 2013 que dispuso anular el Recurso de Alzada ARIT- LPZ/RA 0434/2013 de 22 de abril de 2013, hasta la vista de cargo.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

Que antes de resolver el fondo de la presente causa, al encontrarse en los alegatos de la parte demandante y demandada, varios objetos de controversia a ser resueltos y encontrarse entre estos el referente nulidad por indefensión al contribuyente, en aplicación del principio de eficacia procesal previsto en el art. 180-I de la C.P.E. 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 relacionado a la nulidad por indefensión. Además porque resuelto la controversia sobre nulidad por indefensión, resulta intrascendente resolver otros puntos de controversia, de tal modo que el punto de controversia, a ser resuelto de forma preferente por éste Tribunal es:

"Si la vista de cargo cumple o no con los requisitos dispuestos en el código tributario y su reglamento para su validez y si el cambio de fundamentos técnicos del cargo expuestos en la resolución determinativa ocasionó indefensión al sujeto pasivo".

5.2 Análisis y resolución.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas 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. A fin de resolver la controversia planteada se debe hacer una revisión exhaustiva de los requisitos de la vista de cargo y resolución determinativa, así se tiene que el art. 96-I del Cód. Trib. determina que: "La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado", de tal forma que aplicando la lógica jurídica, la vista de cargo sirve de fundamento directo a la resolución determinativa y por ello debe contener: hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que sustenten la resolución determinativa, por otro lado, la resolución determinativa conforme al art. 99-II debe tener los siguientes requisitos: "La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; 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 en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa", siendo fundamental en la resolución determinativa el fundamento de hecho y derecho, entendiéndose por fundamento de hecho, las pretensiones de las partes o interesados, los hechos en que las funden y que hubiesen sido alegados en relación con las cuestiones que hayan de resolverse, las pruebas que se hubiesen propuesto y practicado y por los fundamentos de derecho, las razones y fundamentos legales del fallo que haya de dictarse con expresión concreta de las normas jurídicas aplicables al caso sobre la base del conflicto o problema jurídico que se resuelve. A los anteriores requisitos de la Vista de Cargo y resolución determinativa, el Reglamento al Cód. Trib., en sus art. 18 (vista de cargo) y 19 (resolución determinativa), no añade ningún otro requisito esencial ni hace ninguna aclaración relevante sobre éstas dos resoluciones tributarias que nacen de un proceso tributario de fiscalización, control, verificación o investigación.

2. En el caso de autos efectuada una revisión de la Vista de Cargo de 1 de noviembre de 2012 CITE: SIN/GDLPZ/DF/VC/00943/2012 (fs. 120 a 123 del anexo Administrativo N° 2 de fs. 1 a 200), se evidencia que esta señala como cargos atribuidos al contribuyente Raúl López Leyton, para la depuración del crédito fiscal, lo siguiente: "De acuerdo a la verificación efectuada a la(s) notas (s) fiscales observada(s) en la orden de verificación se pudo evidenciar que la(s) mismas no son válida(s) para crédito fiscal, dado que en el proceso de investigación del comportamiento tributario de su proveedor, se verificó que el domicilio registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes, es desconocido y por tanto no se pudo verificar el desarrollo de la actividad declarada, según comunicado de prensa publicado por el Servicio de Impuestos Nacionales, en el periódico "La Razón" en 19/8/2012. Asimismo no presento los medios de pago probatorios que permitan verificar la transacción". Por otra parte, la R.D. N° 00823/2012 de 26 de diciembre de 2012 (fs. 218 a 224 del anexo Administrativo N° 3 de fs. 201 a 229) se establecen como cargos al contribuyente Raúl López Leyton, los siguientes: "...Producto de la verificación efectuada a la información obtenida del Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria-SIRAT y de la documentación presentada por el contribuyente consistente en el Libro de Compras IVA, declaraciones juradas y facturas observadas, fueron establecidas como no válidas para descargo del crédito fiscal IVA correspondiente a los periodos observados, existiendo una apropiación indebida, debido a que la proveedora Sánchez Ribera María Victoria con NIT 4651090017, se encuentra consignada en el comunicado de prensa del Servicio de Impuestos Nacionales, publicado en el periódico La Razón en 19 de agosto de 2012 y del Informe CITE: SIN/GDLP/DNIF/INF/350/2012 emitido por la Gerencia de Fiscalización del Servicio de impuestos Nacionales. Asimismo, según Informe CITE: SIN/GDSC/DF/CP/INF/2318/2011 emitido por la Gerencia Distrital Santa Cruz, referido a la proveedora Sánchez Ribera María Victoria con NIT 4651090017 se determina que el domicilio declarado, según padrón de contribuyentes es desconocido y por tanto, no se pudo verificar el desarrollo de la actividad declarada. Asimismo, para que el contribuyente se beneficie con el crédito fiscal producto de las transacciones que declara, de conformidad al art. 8 de la L. N° 843 y el art. 8 del D.S. N° 21530, se debe evidenciar que las mismas cumplan con los siguientes requisitos: 1. La transacción debe estar respaldada con la factura, nota fiscal o documento equivalente original. 2. Que se encuentre vinculada con la actividad gravada; y 3. Que la transacción se haya realizado efectivamente. Además de los requisitos referidos, el contribuyente debe demostrar contablemente el ingreso y destino de las compras o

adquisiciones, señalando y presentado la documentación contable que confirma el registro en libros diarios, mayores y Estados Financieros, consiguientemente el incumplimiento de uno o más requisitos dispuesto por ley, invalida el crédito fiscal correspondiendo su depuración...". De tal forma, que efectuada la confrontación entre la vista de cargo y la resolución determinativa, en el presente caso, se constata que la resolución determinativa añade un cargo adicional a ser probado dentro del proceso de verificación que es presentar la documentación contable que demuestre el ingreso y destino de las compras o adquisiciones, evidenciándose que al añadirse un cargo en la resolución determinativa, que no estaba en la vista de cargo, se ha provocado indefensión al contribuyente, e ingresado dentro de las causales de anulabilidad prevista en el art. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable a materia tributaria por disposición del art. 74-I del Cód. Trib., referida a dar lugar a la indefensión del interesado, en este caso al no haber podido presentar prueba conforme a los cargos señalados en la vista de cargo, que al añadirse otro en la resolución determinativa, no pudo asumir defensa y presentar la prueba pertinente para desvirtuar los cargos acusados contra el contribuyente, Raúl López Leyton.

3. En conclusión la Vista de Cargo de 1 de noviembre de 2012 CITE: SIN/GDLPZ/DF/VC/00943/2012 cumple con los requisitos previstos en el código tributario y reglamento al código tributario para su validez, sin embargo R.D. N° 00823/2012 de 26 de diciembre de 2012, al añadir un cargo adicional a ser probado por el contribuyente, Raúl López Leyton, provocó indefensión al no pudo asumir defensa y presentar la prueba pertinente para desvirtuar los cargos acusados.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, DECLARA IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 24, interpuesta por Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0983/2013 de 9 de julio del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Relatora: Magistrado Dr. Dra. Rita Susana Nava Durán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



68

**Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso administrativo.  
Distrito: La Paz.**

### SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital 1 Santa Cruz del Servicio Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 31 a 35, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1170/2013 de 29 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 37, la contestación de fs. 68 a 70 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 75 a 77 y 81 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

#### I. Contenido de la demanda.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0466-12 de 10 de octubre de 2012, Mayra Ninoshka Mercado Michel en representación legal de la Gerencia Distrital 1 Santa Cruz del Servicio Impuestos Nacionales (SIN), mediante memorial de fs. 13 a 35, se apersonó e interpuso demanda contencioso-administrativa en contra de la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1170/2013 de 29 de julio, notificada el 8 de agosto del mismo año, como efecto del recurso de alzada que se interpuso el contribuyente en contra de la Resolución Sancionatoria N° 18-00005359-12 de 27 de diciembre de 2012, por lo que haciendo una relación de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, expresa que:

#### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que la Resolución emitida por la AGIT afecta los intereses de la Autoridad Tributaria (AT), debido a que el fallo emitido resolvió anular la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0255/2013 de 19 de abril, con reposición de obrados hasta la Resolución Sancionatoria

emitida por la AT, debiendo esta nueva Resolución contener la valoración de los descargos presentados por el sujeto pasivo HIDROSOBOL LTDA. y cumpliendo lo establecido en el art. 99 de la L. N° 2492 Cód. Trib. boliviano (CTb), fallo que considera, provocó agravios a la AT que actúa en representación del Estado.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

### I.2.1 Violación del art. 76 (Carga de la Prueba) y 200 num. 1) de la L. N° 2492 CTb.

Haciendo una transcripción de los inc. vii. punto IV.3.2.2 y ix de la resolución jerárquica; refiere, que la AGIT incurrió en violación de la norma contenida en el art. 76 de la L. N° 2492 CTb referida a la carga de la prueba, por cuanto sólo se limitó a manifestar que la AT no valoró ni compulsó los descargos presentados por el contribuyente, habiendo vulnerado la garantía del debido proceso causándole indefensión por la falta de valoración de los descargos del contribuyente, postura rechazada por la AT.

Indica, que no basta que el contribuyente señale que presentó descargos, estas pruebas deben ser suficientes para refutar o desvirtuar lo alegado por la AT, lo que no sucedió en el caso; la base de los descargos presentados fue la R.A. N° 20-00040-2009 que otorgaba un plan de facilidades de pago dentro del cuál se encontraba la declaración jurada (DDJJ) IVA N° de Orden 7031082129 correspondiente al período mayo de 2008 y los documentos que respaldan las 35 cuotas pagadas por el contribuyente. Que de la verificación pudieron constatar que en 23 cuotas los pagos fueron incorrectos, por ser menores al monto que correspondía, generando con ello pagos en defecto; manifiesta, que la AT procedió a verificar en la boleta de pago N° 1000-2 en el Sistema Integrado de Recaudación de la Administración Tributaria (SIRAT2), cuanto pagó efectivamente el contribuyente y se detectó que existió pagos en defecto, cuotas calculadas conforme a los dispuesto en la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0004-09.

Con esa base, afirma que los pagos si fueron considerados, sin embargo por error en la transcripción de la resolución sancionatoria se redactó que el contribuyente no había presentado descargos, consecuentemente indica, a partir de los pagos realizados por HIDROSOBOL LTDA., que evidenció la existencia de pagos en defecto, incurriendo por tanto en incumplimiento del plan de facilidades de pago. Más aún cuando en el párrafo cuarto de la parte considerativa de la resolución sancionatoria se estableció textualmente: "...habiendo pagado el contribuyente la deuda tributaria (tributo e intereses) antes de la emisión y notificación de la presente resolución sancionatoria de conformidad a lo establecido por el art. 13-I-a) de la RND N° 10-0037-07, corresponde aplicar la reducción de la sanción en un 80% del tributo omitido expresado en bolivianos, en aplicación del art. 156-1) del CTb L. N° 2492", quedando en evidencia con ello, que la AT manifestó que el contribuyente efectivamente realizó los pagos de las cuotas, quedando descartado el argumento de no valoración de los descargos, ya que estos no tienen efecto alguno sobre el procedimiento del Sumario Contravencional por la omisión de pago como tal.

Con referencia a la indefensión, citando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1152/2013 y la S.C. N° 0287/2003-R de 11 de marzo, manifiesta que la AT no causó indefensión al contribuyente, por que se le notificó con todos actos administrativos y se le brindó los plazos legales para su defensa, además tuvo acceso a toda información y documentación, quedando demostrado que con el error de transcripción-no presentó descargo alguno-de la AT, no se provocó vulneración a ningún precepto constitucional, como ser; debido proceso, derecho a la defensa o derecho a la información, es más, la resolución sancionatoria aplicó la reducción de la sanción por los pagos de tributo omitido e intereses, por el contribuyente ante de la emisión de la resolución sancionatoria, por lo que considera desvirtuado los argumentos de la AGIT.

### I.2.2 Vulneración del art. 4-d) de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo -Principio de Verdad Material.

Citando la S.C. N° 1724/20110-R de 25 de octubre y el art. 4-d) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), la AT alega; que investigó los hechos basándose en documentación, datos y hechos que tienen directa relación de causalidad, utilizando los documentos e información, que le permitieron tener certeza plena sobre la existencia del hecho generador y de la base imponible, estableciendo en la resolución sancionatoria:

- Que existieron pagos en defecto, motivo por el cual el contribuyente incurrió en incumplimiento del Plan de Facilidades de pago, que además fueron especificados.

- Se informó cuanto era el porcentaje (6,99%) por incumplimiento al Plan de facilidades de pago y el porcentaje permitido para el incumplimiento de 5%.

- Se estableció cual era el Título que se estaba ejecutando (R.A. N°057/2009 constituida en Título de Ejecución Tributaria) y la normativa (art. 108-8) del D.S. N° 27310 Reglamento al CTb (RCTb).

- Se le hizo conocer la adecuación de su conducta contravencional (omisión de pago) y la normativa que la sanciona (arts. 165 del CTb y 42 del D.S. N° 27310 RCTb).

- Se hizo conocer el beneficio legal de reducción de sanción (80%).

- Por último, se hizo conocer que los pagos en defecto se encontraban especificados en el Informe de 27 de agosto de 2012, emitido por el Departamento de Recaudaciones y Empadronamiento de la Dirección General 1 Santa Cruz del SIN.

Manifiesta, que se precauteló las garantías constitucionales del debido proceso, derecho a la defensa e información, sólo la AT incurrió en el error de transcripción "el contribuyente no presentó documentación de descargo", que sin embargo, de la documentación que presentó como descargos evidenció los recibos de pagos realizados por el contribuyente, que fueron valorados, computados las cuotas del plan de facilidades de pago y con ello se estableció que existieron pagos en defecto en las cuotas 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33 y 34.

Concluye indicando, que es obligación de la AGIT la carga de la prueba y el cumplimiento del principio de verdad material, debiendo haberse efectuado un análisis pormenorizado de los hechos y la documentación aportada como prueba, así desvirtuar la no valoración

argumentada, recordando además el principio de legitimidad de los actos administrativos conforme lo establecido en el art. 4-g) de la L. N° 2341 LPA.

### I.3. Petitorio.

En virtud a sus argumentos, pide se resuelva la demanda dejando sin efecto la Resolución que se impugna en la parte que anuló el Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0255/2013 de 19 de abril y repuso obrados hasta el vicio más antiguo, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-00005359/12 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 17 de marzo de 2014, cursante de fs. 68 a 70 vta., bajo los siguientes argumentos:

II.1. Que la AT no sólo omitió realizar pronunciamiento sobre los descargos presentados por el sujeto pasivo, sino que manifestó que no los presentó, cuando estos fueron presentados oportunamente para su consideración conforme lo establecido en el art. 168 de la L. N° 2492 CTb. Con esa base considera, que el debido proceso no se refiere únicamente a la aplicación del procedimiento establecido en la normativa tributaria, sino también a la fundamentación que deben contener los actos, habiéndose presentado descargos ante los cargos que se le formuló, correspondiendo a la AT realizar un pronunciamiento sobre los mismos en resguardo del derecho a la defensa del contribuyente; por lo tanto afirma, que la falta de valoración de las pruebas de descargo incidieron en la fundamentación de hecho y de derecho como requisito esencial, conforme establece el art. 99-II de la L. N° 2492 CTb, ratificando que la instancia jerárquica claramente estableció los artículos citados precedentemente, verificó asimismo la vulneración de los arts. 115-II de la C.P.E., 68-6) y 7), 99-II de la L. N° 2492 CTb, por lo que en aplicación del art. 36-II de la L. N° 2341 LPA, aplicable por disposición del art. 74 de la L. N° 2492 CTb, correspondía anular obrados hasta la resolución sancionatoria y esta instancia emita nueva resolución cumpliendo los requisitos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492 CTb, por lo tanto queda desvirtuada la pretensión del demandante, que como confesión de parte señaló; "... por un error de transcripción en la resolución sancionatoria se redactó que el contribuyente no había presentado descargos...", confesión de parte que demuestra los fundamentos de la instancia jerárquica.

Hace notar, que el demandante no expresó observaciones o alegatos en la instancia jerárquica, menos respondió al memorial de recurso jerárquico planteado por HIDROSOBOL LTDA., lo que demuestra pasividad y conformidad con los fundamentos del sujeto pasivo.

II.2. Respecto al argumento de la no aplicación del principio de verdad material, expresa no ser evidente ello, por cuanto la decisión de la AGIT se ajusta a los hechos materiales, aclarando que este punto es un nuevo argumento que no fue reclamado por el demandante, lo que infringe el principio de congruencia e igualdad de las partes.

En cuanto a la legitimidad, aclara que conforme a los arts. 28-b) de la L. N° 1178 y 65 del CTb, se refiere a una presunción de legitimidad de los actos de la Administración Tributaria, que en el proceso de impugnación quedó completamente desvirtuado en los puntos que ameritaron la decisión de anular obrados hasta los autos iniciales del sumario contravencional.

En ese mérito, indica que los argumentos de la demanda no son evidentes y la Resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a la solicitud de las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica, por ende afirma que la demanda carece de sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos.

### II.2. Petitorio.

En base a sus fundamentos solicita se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1170/2013 de 29 de julio, emitida por la AGIT.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1. Que la AT el 28 de octubre de 2009, notificó al sujeto pasivo con la R.A. N° 57/2009 de 26 de octubre, sobre la aceptación de facilidades de pago para los períodos marzo de 2006, octubre y noviembre de 2007 respecto al IT, diciembre de 2006, octubre, noviembre de 2007 y mayo de 2008 para el IVA, y diciembre de 2006 correspondiente al IUE.

III.2. La AT notificó al sujeto pasivo con el Proveído de Ejecución Tributaria N° 27-0003579-12 de 9 de julio de 2012, emergente de la DDJJ con N° de Orden 7031082129 correspondiente al IVA del período mayo de 2008, por el monto de Bs 8.881.

III.3. Con base al Informe de Incumplimiento de la Facilidad de Pago del sujeto pasivo, indicó que se encuentran pagados en defecto en las cuotas 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33 y 34, que suman 6.99% incumpliendo con la facilidad de pago de acuerdo al pág. I del numeral 3 del art. 17 de la RND N° 10-0004-09; pagos en exceso en las cuotas 1, 8, 15, 16, 17, 18, 19 y 20 las mismas que fueron a cubrir las diferencias por pagos en defecto.

III.4. Posteriormente mediante Auto Inicial de Sumario Contravencional 25-0005998-12, el sujeto pasivo fue notificado al haberse evidenciado que no realizó el pago de la deuda tributaria, adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago; ante ese hecho el 14 de noviembre de 2012, presentó descargos indicando que el período mayo de 2008 del IVA, se encuentra con facilidades de pago con R.A. N° 20-00040-2009. La AT concluye emitiendo la Resolución Sancionatoria N° 18-00005359-12 de 27 de diciembre de 2012, por incumplimiento de la R.A. N° 57/2009, en la cual se encuentra el IVA de mayo de 2008, según la DDJJ con N° de Orden 7031082129, adecuando su conducta a la omisión de pago con la reducción del 80% del tributo omitido, expresado en UFV a la fecha de vencimiento conforme al art. 156 de la L. N° 2492 CTb.

III.5. Ante ese hecho, el sujeto pasivo interpuso Recurso de Alzada cuya Resolución ARIT-SCZ/RA 0255/2013 de 19 de abril, dispuso confirmar la Resolución Sancionatoria N° Resolución Sancionatoria N° 18-00005359-12 de 27 de diciembre de 2012.

Contra esa determinación, la Empresa de Perforaciones HIDROSOBOL LTDA. interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto mediante la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01170/2013 de 29 de julio, anulando la resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0255/2013 de 19 de abril, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-00005359-12 de 27 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, debiendo la AT emitir una nueva Resolución que contenga la valoración de los descargos presentados por el sujeto pasivo, cumpliendo los requisitos establecidos en el parágrafo II del art. 99 de la L. N° 2492 CTb.

#### IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria Aduanera.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si la resolución impugnada violó lo establecido en los arts. 76 de la L. N° 2492 CTb y 200-1) de la L. N° 3092 Complementaria al CTb, referida a la carga de la prueba, limitándose la AGIT a manifestar que la AT no valoró ni compulsó los descargos presentados por el contribuyente, hecho que influyó en la resolución sancionatoria. 2) Si existió vulneración del art. 4-d) de la L. N° 2341 LPA, referida a la aplicación de la verdad material.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece: Nuestra legislación en general se encierra sustentada en los principios constitucionales, garantizar el cumplimiento de los principios, valores, derechos y deberes reconocidos y consagrados en ésta constitución, son los fines y funciones esenciales del Estado, así lo establece el art. 9.I num. 4) de la C.P.E., por ello ésta norma en su art. 410 establece, que la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa y todas las personas naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentra sometidas a la presente Constitución, por ello, el cumplimiento de los principios, derechos y garantías constitucionales son imperativos.

Los arts. 115-II, 116-I y 117-I de la C.P.E., garantizan el derecho al debido proceso, la presunción de inocencia y que ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso, en ése alcance, la normativa administrativa en el art. 68, num. 6, 7 y 10) de la L. N° 2492 CTb, establece los derechos del sujeto pasivo, como, al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada, a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalden los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados; además a formular y aportar, en la forma y plazos previstos en éste código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución, así mismo, a ser oído o juzgado de conformidad a las garantías constitucionales citadas precedentemente.

V.2. Ingresando al análisis del primer punto de controversia, si la Resolución impugnada violó lo establecido en los arts. 76 de la L. N° 2492 CTb y 200-1) de la L. N° 3092 Complementario al CTb, referida a la carga de la prueba, limitándose la AGIT a manifestar que la AT no valoró ni compulsó los descargos presentados por el contribuyente, hecho que influyó en la resolución sancionatoria; en el caso, es necesario establecer que conforme a los antecedentes administrativos el punto central confluye en la verificación de la aplicación del art. 99 de la L. N° 2492 del CTb.

El art. 74 de la Ley CTb, establece que; “Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del derecho administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la ley del procedimiento administrativo y demás normas en materia administrativa”, en ese orden conforme a lo establecido en el art. 68 de la norma ya citada; constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes: 6) Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente código. 7) A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución.

Por su parte, el art. 99-II de la L. N° 2492 CTb, dice: “La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; 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 en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa”, concordante con el art. 169 de la citada ley, que con referencia a la Resolución Sancionatoria refiere; “La vista de cargo hará las veces de auto inicial de sumario contravencional y de apertura de término de prueba y la resolución determinativa se asimilará a una Resolución Sancionatoria. Por tanto, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no hubiera pagado o hubiera pagado, en todo o en parte, la deuda tributaria después de notificado con la vista de cargo, igualmente se dictará resolución determinativa que establezca la existencia o inexistencia de la deuda tributaria e imponga la sanción por contravención”.

Para la aplicación de la normativa tributaria citada, es pertinente contextualizar el hecho que generó las acciones recursivas y las controversias del caso: De los antecedentes y de la revisión del Auto Inicial del Sumario Contravencional (AISC) N° 25-0005998-12 de 22 de octubre de 2012, el motivo que generó la sanción, se originó en la falta de pago de la obligación tributaria autodeterminada de la DDJJ-IVA del período fiscal mayo de 2008 (Form. 200 con N° de Orden 7031082129), en el que se consignó una obligación tributaria de Bs 8.881, conducta calificada como contravención tributaria de omisión de pago. notificado el contribuyente HIDROSOBOL LTDA con AISC, en tiempo oportuno presentó descargos (cursante a fs. 9 a 18, del Anexo 3, de fs. 001 a 35), manifestando, que el período mayo de 2008 del IVA se encuentra acogido con facilidad de pagos en la R.A. N° 20-00040-2009 de 26 de octubre (fs. 26 a 28, del anexo 3, de fs. 001 a 35).

Posteriormente, la AT emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-00005359-12 de 27 de diciembre de 2010, sancionando al contribuyente por incumplimiento a la R. A. N° 20-00040-2009 de 26 de octubre (R.A. N° 057/2009), en la cual se encuentra incluido el IVA del período mayo de 2008, según la DDJJ Form. 200 con N° de Orden 7031082129, por adecuación de la conducta a la omisión de pago; decisión que fue confirmada por la ARIT y anulada por la AGIT, con el fundamento de que no se cumplió el art. 99 de la L. N° 2492 CTb, por la falta de valoración de la prueba presentada por el sujeto pasivo.

Con base en los antecedentes presentados, la AT acusa que se vulneró lo dispuesto en el art. 76 de la L. N° 2492 CTb, manifestando como fundamento que la AGIT omitió analizar y verificar las pruebas documentales para tener certeza de que efectivamente no hubo valoración de las mismas en la Resolución Sancionatoria; de la compulsa argumentativa de la demanda, se entiende que la AT no omitió valorar la prueba presentada por el contribuyente, ya que por error de transcripción en la resolución sancionatoria se redactó que el contribuyente no había presentado descargos. Ahora bien, conforme a la verificación de los antecedentes administrativos que motivaron la sanción, basado en el Informe de 27 de agosto de 2012 y la información del SIRAT que concluyó en la emisión del PIET por incumplimiento al plan de pagos (fs. 1 a 8, del anexo 3, de fs. 001 a 35), efectivamente existió una valoración de prueba que confluía en la elaboración de una liquidación general de la deuda tributaria por las cuotas pagadas en menos y en demasía, que determinó la omisión de pago; en autos, conforme a los antecedentes del sumario contravencional y la resolución sancionatoria, el problema versa únicamente sobre el presunto incumplimiento de pago que emergió de la DDJJ Form. 200 con N° de Orden 7031082129 correspondiente al IVA del período fiscal mayo de 2008.

Sobre el punto, el contribuyente ante la notificación con el auto inicial del sumario contravencional oportunamente presentó descargos dando cumplimiento a lo establecido en el art. 76 de la L. N° 2492 CTb, que dice; "En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos...", estos no fueron compulsados por la AT para la emisión de la resolución sancionatoria, incidiendo lógicamente en la fundamentación de hecho y de derecho que debe contener una resolución vulnerando de esta manera lo establecido en el art. 99.II de la L. N° 2492 CTb, cuya ausencia vició de nulidad el acto administrativo; consiguientemente, es aplicable lo establecido en el art. 36.II de la L. N° 2341 LPA, por permisión del art. 74 de la L. N° 2492 CTb, correspondiendo anular obrados.

Es pertinente aclarar que los fundamentos de la demanda son contradictorios en su pretensión, pues contrariamente amparan los argumentos de la AGIT, por ello no existió vulneración de norma legal alguna; como se dijo, con la omisión de valoración de los descargos se vulneró los derechos del contribuyente.

V.2. Con referencia al segundo punto de la controversia, si existió vulneración del art. 4 inc. d) de la L. N° 2341 LPA, referida a la aplicación de la verdad material; como se afirmó en los puntos precedentes los fundamentos de la demanda dan respuesta a los puntos de controversia, en el caso referido a la aplicación de la verdad material, el propio demandante desarrolló y citó una SC que aclara la forma de aplicación del principio de la verdad material, por lo tanto conforme al hecho en concreto, corresponde a la entidad demandante cumplir con lo determinado en el art 4 de la L. N° 2341 LPA, al estar determinado que la omisión en la valoración de descargos en la emisión de la resolución sancionatoria evitó ceñirse a los hechos conforme a los descargos presentados por el contribuyente, lo que vulneró el derecho constitucional al debido proceso. Contrariamente, para el caso del demandante, no existió vulneración de la norma legal administrativa acusada de vulnerada, por el contrario fue la propia autoridad demandante quien desoyó la aplicación de la norma.

#### V.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir su Resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la Resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1170/2013 de 29 julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Relatora: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



69

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Potosí.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 41 a 47, subsanada a fs. 55 y 58 de obrados, interpuesta por Manuel Félix Sangueza Guzmán, en calidad de Gerente Regional Potosí a.i. dependiente de la Aduana Nacional, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1024/2013, pronunciada el 17 de julio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 87 a 90 vta.; réplica de fs. 94 a 95 vta.; dúplica a fs. 99 y vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que el 25 de mayo de 2012, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C003/2012 se solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SSA SRL" la remisión de la Declaración Única de Importación (DUI) 2011/543/C-1788.

El 06 de junio de 2012, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C005/2012 se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0046-2011 correspondiente al vehículo que ampara el DUI 2011/543/C-1788 remitido a la Unidad de Fiscalización.

En 01 de julio de 2012, la ADA "SAA SRL", remitió a dicha Unidad la DUI 2011/543/C-1788.

El 04 de julio de 2012 se remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, señalando que los certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de sus archivos IBMETRO-Central La Paz, no tienen el sello del técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera Avaroa, puesto que la fecha de emisión en el certificado, el Técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO por tanto los certificados detallados no tienen validez porque no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por IBMETRO, por lo que la ADA "SSA SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1788 de 16/09/2011 presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos u aprobados por la legislación nacional vigente.

El 28 de septiembre de 2013 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-027/2012, identificando como personas sindicadas al importador Silver Hugo Flores Chambi con número de NIT 4504071019.

En 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la resolución sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-15/2012, que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Silver Hugo Flores Chambi conforme el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.), disponiendo según el art. 181-II del citado cuerpo legal la sanción económica de una multa, igual al 100 % del valor de la Mercancía objeto de contrabando, que asciende a Bs 351.331,00.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su Resolución Jerárquica.

Con relación a la aplicación del procedimiento de control diferido; señala que la AGIT establece que el procedimiento no prevé la elaboración de un Acta de Intervención, por lo que supone que dicha comprobación debió ser a través de una fiscalización, pero no consideró lo previsto en los arts. 186 y 187 del C.T.B. y 410 de la Constitución Política del Estado (C.P.E.) y que las leyes son de cumplimiento obligatorio.

Con relación a la notificación del procedimiento sancionatorio; indica que no existió indefensión porque el importador enfatizó el recojo de su notificación con la Resolución Sancionatoria en 14/01/2013, planteó su recurso de alzada conforme el art. 143 del C.T.B., en el cual no presentó ningún documento probatorio según lo presupuestado en el art. 76 del Adjetivo Tributario, por lo que se infiere que nunca estuvo en un estado de indefensión.



Continúa señalando que de acuerdo al art. 45-e) de la Ley General de Aduanas (LGA), la ADA es la que custodia la documentación y el Control Diferido Regular efectuado a los despachos aduaneros debieron haber sido puestos a conocimiento del sujeto pasivo, estimando que así ocurrió y por tanto se explica que los interesados hayan estado pendientes del proceso administrativo, por lo que resulta incorrecto indicar que el importador haya estado en estado de indefensión.

Respecto a la notificación con el acta de intervención y demás actuados, manifiesta que de acuerdo al art. 90 del CBT, los actos administrativos que no requerían de notificación personal son notificados en secretaría de la administración tributaria.

Con relación a la falta de fundamentación técnica legal de la Resolución impugnada; indica que el art. 111-k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas (RLGA) establece la documentación soporte que debe contener todo despacho aduanero y de igual forma su art. 101 indica que toda documentación presentada debe ser completa, correcta y exacta, además que, es claro el art. 181-b del C.T.B., al señalar que constituye en contrabando el que realice tráfico de mercancía sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por la norma aduanera o por disposiciones especiales.

En cuanto a la anulabilidad de los actos administrativos por indefensión del administrado; señala que de acuerdo al art. 48 del C.T.B. todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quomodo para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados por lo que la Resolución impugnada no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., y que el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, adecuando su conducta del sujeto pasivo a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B., ya que transportó un vehículo infringiendo los requisitos esenciales de los arts. 111-k) de la RLGA Y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010 y que en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reitera que en el procedimiento de Control Diferido Regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO fue presentado como soporte de la DUI, pero el mismo no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el 03 y el técnico que firma no se encontraba en sus funciones, tampoco detallan el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Concluye señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior un hecho ya demostrado en el control diferido regular, además causa perjuicio a la administración aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del procedimiento del control diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la orden de fiscalización, pero en el presente, el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del C.T.B. se evacuo el acta de intervención.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1024/2013, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-POTPI N° 15/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 16 de mayo de 2014, que cursa de fs. 87 a 90 vta., y señala lo siguiente:

Que previa descripción de los antecedentes administrativos del presente caso hasta la emisión de la resolución sancionatoria de contrabando contravencional, señala que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la Resolución de Directorio N° 01-004-09 no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, conforme el numeral 4.3 – Conclusión del Control Diferido Regular demuestra que el objetivo específico del procedimiento de control diferido, es el de comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S. indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada ley; la administración aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se dilucidan por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

En cuanto a la notificación del procedimiento sancionatorio, cabe expresar que la Aduana Nacional a la conclusión del control diferido regular, debió iniciar el procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, notificando con la Orden de Fiscalización al operador Silver Hugo

Flores Chambi, a objeto de verificar e investigar los hechos y actos emergentes del despacho aduanero con la DUI observada conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, de forma de no quebrantar el debido proceso y derecho a la defensa del operador, vulnerados en el presente proceso administrativo.

Respecto a los indicios de la comisión del ilícito de contrabando por la inexistencia del Certificado de IBMETRO, que se adecuaría a la tipificación del art. 181-b) del C.T.B.; señala que al haberse encontrado vicios más antiguos en cuanto a la incorrecta aplicación del procedimiento en el caso de autos, no correspondía mayor pronunciamiento al respecto, por tratarse de cuestiones de fondo, en tanto la Aduana Nacional subsane las infracciones observadas en resguardo del derecho al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo.

Continúa indicando que, al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurriendo en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, porque al emitir la resolución sancionatoria de contrabando contravencional éste sobrellevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del acta de intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-027/2012, inclusive, para que la administración aduanera deba concluir con el procedimiento de control diferido y elevar el informe para coordinar el inicio de una fiscalización mediante una orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finaliza señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

#### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1024/2013 de 17 de julio.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo.

2.- El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida.

3.- El 06 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la AN, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, por lo que IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que de la revisión de los mismos emitidos en Oficina central, Regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los códigos y número proporcionados no están registrados en los archivos y base de la información del IBMETRO, y los funcionarios que figuran y firman dichos certificados no estaban en funciones.

4.- El 27 de septiembre de 2012, La Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-064/2012 que indica que corresponde la anulación de la DUI-C-1788, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B. e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO.

5.- El 17 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Silver Hugo Flores Chambi con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-027/2012 de 28 de septiembre, emitida en contra suya y en contra de los que también corresponda, en la que concluyó que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, determinó un total de tributos de 43.426,04 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos.

6.- El 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en secretaría a Silver Hugo Flores Chambi con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-15/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs 351.331, también dispuso la ejecución tributaria la captura del vehículo descrito en el acta de intervención, la procedencia de la anulación de la DUI C-1788 de 16 de septiembre de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

7.- El 23 de enero de 2013, Celso Erick Olmos Gómez en representación legal de Silver Hugo Flores Chambi interpuso recurso de alzada contra la resolución sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPULEPR-RS-15/2012, resuelto mediante la resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0058/2013 de 22 de abril, que anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AU-027/2012 de 28 de septiembre, inclusive, debiendo la administración aduanera emitir orden de fiscalización conforme lo establece el art. 48 del D.S. N° 27310 y R.D. N° 01-008-11, en cumplimiento del derecho a la defensa y al debido proceso establecidos en el art. 115.II C.P.E..

8.- Contra dicha Resolución, el 14 de mayo de 2013 la Aduana Nacional interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1024/2013 de 17 de julio, que confirmó la resolución de recurso de alzada citada. Por consiguiente, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional interpuso de la presente demanda contenciosa administrativa.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

10. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 144 de obrados.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-027/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la administración aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-027/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de fiscalización aduanera posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

#### VI. Análisis de las problemática planteada.

Previamente corresponde recordar que, el art. 115 de la C.P.E. establece que el Estado debe garantizar el derecho al debido proceso, a la defensa. En ese sentido, el debido proceso en términos generales, se trata de una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas del administrado, debiendo ser atendida con un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. La determinación como acto formal surge de la declaración expresa de la Administración, a través de un instrumento que causa estado y que por lo general puede significar o constituir el inicio de un tratamiento jurisdiccional por no existir acuerdo de esa determinación. Ese acto, constituye la resolución determinativa que dicta la administración respectiva, resultado de un proceso de fiscalización que en lo posterior, a través de una investigación, da origen a una vista de cargo o acta de intervención si es en materia aduanera.

Asimismo, La C.P.E., en su art. 14-V, establece: "Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano". El art. 109-I de la citada norma dispone: "Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección". Los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa, que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme lo señala el art. 30-12 de la L.O.J., que a la letra dice: "(...) impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar...". Por su parte, el art. 68 del C.T.B., establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo: 1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos, 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

Ahora bien, corresponde hacer notar que por disposición de los arts. 1 y 30 de la LGA y 22 del RLGA, la Aduana Nacional ejerce la potestad para el control del ingreso, permanencia, traslado y salida de mercancías del territorio aduanero nacional hacia y desde otros países o zonas francas, para hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulen los regímenes aduaneros, conforme a los alcances establecidos y en las normas aduaneras legales y administrativas; por su parte, los arts. 31, 66 y 100 del C.T.B., le confiere a la Administración Tributaria las facultades para el control, verificación, fiscalización e investigación, siendo el objeto principal en el caso de la Administración Tributaria Aduanera, el cumplimiento de las normas y procedimientos aduaneros.

Bajo la normativa constitucional precedentemente expuesta, los antecedentes administrativos desarrollados en el punto III. del presente fallo, se advierte que iniciado el trámite de control diferido regular, la administración aduanera señaló que correspondía anular la DUI C-1788 porque no existe el certificado medioambiental emitido por IBMETRO, estableciendo, entre otros, indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181.b del C.T.B.; luego notificó a Silver Hugo Flores Chambi con el Acta de Intervención Contravencional respectiva (ver fs. 51 del anexo 2) y posteriormente con la resolución sancionatoria de contrabando contravencional (ver fs. 74 del anexo 2), en Secretaría de la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional ambos actos administrativos cuando se trataban de actuados importantes y que otorgaban plazos para el sujeto pasivo, situación que le ocasionó indefensión total porque no tuvo conocimiento de las acciones de control diferido regular realizadas por la administración aduanera y menos la oportunidad de presentar prueba o argumentos de descargo en el plazo otorgado en el acta de intervención contravencional, conociendo recién el proceso seguido en su contra al recoger la copia de la notificación con la resolución sancionatoria por contrabando, por consiguiente se vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa del importador consagrados constitucionalmente sus arts. 115 y 116, y 68-1 y 6 del C.T.B.; además que, de tales antecedentes administrativos se tiene que

existieron indicios de la comisión de contrabando, es decir, sospechas de tal ilícito aduanero pero no fue correctamente comprobado o evidenciado conforme señala el art. 48 del D.S. N° 27310-RC.T.B.

VI.1. Respecto al procedimiento de control diferido.

El art. 48 del RC.T.B., señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la administración aduanera aprobó el procedimiento de control diferido aprobado con R.D. 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a. Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b. Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. conclusión del procedimiento diferido regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el jefe de la unidad de fiscalización regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del C.T.B. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la LGA (contravenciones aduaneras) y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la unidad legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el manual de procesamiento de contravenciones aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del C.T.B.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los jefes de las unidades de fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional—en el marco de los arts. 21 y 100 del C.T.B. — potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1024/2013 de 17 de julio, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. fs. de 41 a 47, subsanada a fs. 55 y 58 de obrados, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1024/2013 de 17 de julio dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



70

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Potosí.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 34 a 39 vta., subsanada a fs. 45, interpuesta por Manuel Félix Sangüeza Guzmán en su condición de Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1223/2013 de 29 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Rosa Cecilia Vélez Dorado; la notificación y apersonamiento del tercero interesado fs. 99 a 102 vta. y 117, y demás antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Solicitaron al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la verificación de autenticidad del certificado CM-PT-04-0056-2011, correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-1891, recibiendo como respuesta el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 que indica que el certificado antes referido no existe ni está registrado en los archivos de IBMETRO, advirtiendo así que el sujeto pasivo habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano.

Tomando en cuenta que el monto de los tributos es inferior al establecido por ley, consideraron la infracción como contravención tributaria y, en cumplimiento a la Resolución de Directorio N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprueba el procedimiento de control diferido, pidieron a la Agencia Despachante de Aduana SAA Ltda., mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012 de 25 de mayo, la presentación de la DUI 2011/543/C-1893; asimismo, solicitaron a IBMETRO la autenticidad del certificado CM-PT-04-0056-2011.

Del aforo realizado verificaron la falta del certificado medio ambiental emitido por IBMETRO e identificaron como persona sindicada a Julián Escobar Gómez con número de identificación tributaria (NIT) 4462768019, tipificando la conducta como contrabando contravencional. En base al informe AN-UFIPR-I-066/2012 de 27 de septiembre y el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-29/2012 de 28 de ese mismo mes y año, emitieron la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 16/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera antes referida y, al no existir la mercancía comisada, dispusieron el pago de una multa por el cien por ciento (100%) del valor de la mercancía que asciende a 39.881,91.- Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV).

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante refuta la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de anular obrados hasta el acta de intervención contravencional, por cuanto alega que identificó los medios de prueba y/o mecanismos empleados para la comisión del contrabando

contravencional, al sindicado y toda la información requerida razón por la cual apoyado en la R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprobó el procedimiento de control diferido, logró establecer la existencia de la infracción aduanera en base al art. 85 de la L. N° 1990, art. 48 del D.S. N° 27310, art. 65, 81 y 148 del C.T.B. y art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduana. En base a las facultades de control que posee, arguye que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto de una fiscalización y, que la norma no obliga a realizar una fiscalización previa para validar las conclusiones emergentes del control diferido porque existe la documentación y la normativa legal que espalda la sanción impuesta al sujeto pasivo.

Reconoce que la normativa referida al control diferido no menciona el procedimiento a seguir en caso de establecerse la existencia del ilícito de contrabando; empero, en aplicación del principio de jerarquía normativa establecida en el art. 5 de la L. N° 2492 correspondía aplicar la normativa referida a los casos de contrabando contravencional, siendo ese el procedimiento que aplicó al caso particular, siendo un error de la autoridad demandada pretender que se determine en una fiscalización posterior un hecho ya demostrado en control diferido regular; del mismo modo denuncia que es un error pretender que se concluya el proceso penal cuando el mismo no es para determinar la validez del certificado CM-PT-04-0056-2011.

### I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda y, en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1223/2013 de 29 de julio, en su mérito se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS N° 16/2012 de 27 de diciembre.

## II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por memorial cursante de fs. 70 a 73 vta., contestó en forma negativa a los términos de la demanda señalando que el demandante no enervó los argumentos expuestos por la AGIT. Y, luego de hacer la relación de antecedentes, indica que si bien el Procedimiento de Control Diferido Regular aprobado por R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 no prevé el procedimiento a seguir en casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando; sin embargo, el numeral 4, conclusión del control diferido regular establece la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión, por lo que sostiene que la entidad demandante debió ampliar la investigación a través una fiscalización aduanera posterior, al no haber actuado de esa manera no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurriendo en vulneración al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, que conllevó la existencia de vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención provocando su nulidad para que la administración aduanera, concluya el procedimiento de control diferido y eleve informe para coordinar el inicio de la fiscalización mediante una orden conforme prevén los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

### II.1. Petitorio.

En base a lo expuesto, pide se declare improbada la demanda contenciosa administrativa planteada, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1223/2013 de 29 de julio.

Corrida en traslado la respuesta, la Gerencia Regional Potosí reiteró los argumentos expuestos en la demanda fs. 76 a 77 vta.

Daney David Valdivia Coria por la AGIT, por escrito cursante de fs. 80 y vta., efectuó dúplica sosteniendo que el demandante no se pronunció sobre el contenido de la contestación dando su conformidad en los fundamentos y la decisión de la resolución jerárquica ahora impugnada.

Julián Escobar Gómez -tercero interesado- a través de apoderado entre otros, apoyó la decisión asumida por la AGIT señalando que la demanda contenciosa administrativa carece de fundamento y tiene un fin simplemente dilatorio (fs. 99 a 102) y, en cuanto al incidente de nulidad que suscitó, fue desestimada mediante Resolución N° 221/2015 de 31 de agosto (fs. 136 a 137).

## II. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General -hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria-.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

II.1. Cursa Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-029/2012 de 28 de septiembre, que entre otros, identificó a la persona sindicada, así como los medios de prueba, la calificación del hecho y la presunta comisión de contrabando contravencional, otorgando tres días hábiles para la presentación de los descargos (fs. 3 a 10); notificándose en tablero (fs. 11).

II.2. Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-16/2012 de 27 de diciembre, que resolvió entre otros: 1.- Declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Julián Escobar Gómez por el inciso b) del art. 181 del C.T.B., imponiendo la sanción de una multa igual al cien por ciento (100%) del valor de la mercancía objeto de contrabando; 2.- Instruir la ejecución tributaria por el monto de Bs 324.181,00; y, 3.- Dispone que la administración proceda a la anulación de la DUI 2011-543-C-1891 del 03/10/2011 (fs. 12 a 16); notificándose al sindicato en el tablero de notificaciones (fs. 17).

II.3. Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0103/2013 de 6 de mayo, (fs. 18 a 22 vta.), que anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional, ordenando a la administración aduanera proceder a la notificación del Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-029/2012 de 28 de septiembre, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en contra del recurrente resguardando el debido proceso y la defensa.

II.4. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1223/2013 de 29 de julio (fs. 21 a 32), que resolvió confirmar la resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0103/2013 de 6 de mayo, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-029/2012 de 28 de septiembre, instruyendo a la administración aduanera, concluir el procedimiento de control diferido, eleve informe y coordine el inicio de una fiscalización mediante una orden de fiscalización.

### III. De la problemática planteada.

En el caso de Autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-029/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del Decreto Supremo N° 27310 indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisitos para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-029/2012 de 28 de septiembre, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

### IV. Analisis del problema juridico planteado.

#### V.1. Respecto al procedimiento de control diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RC.T.B.), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a. Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b. Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En Autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. conclusión del procedimiento diferido regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del C.T.B.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se detecte la presunta existencia del ilícito del contrabando en el control diferido regular; sin embargo, es evidente, que el num. 4.3., señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional-en el marco de los arts. 21 y 100 del C.T.B.-potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la administración aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1223/2013 de 29 de julio, es correcta

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 34 a 39 vta., subsanada a fs. 45, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional; y, en consecuencia, MANTIENE firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1223/2013 de 29 de julio.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

**Relatora: Magistrado Dra. Maritza Suntura Juaniquina.**



Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



71

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Potosí.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 40 a 46 vta., de obrados, subsanada a fs. 54, impugnando la Resolución R.J. N° 1068/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 99 a103 de obrados, los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el 31 de octubre de 2012, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia emite el acta de intervención, que luego de su notificación con dicha acta y al no haber presentado descargos el sujeto pasivo, se emitió la resolución sancionatoria que declara probada la comisión de contravención aduanera de contrabando, además de disponerse otras medidas en contra del contribuyente, quien debidamente notificado con dicha resolución interpuso recurso de alzada que anuló dicha determinación que fue confirmada en la instancia jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- Señalo la entidad demandante que con relación a la aplicación del procedimiento de control diferido, la Autoridad de Impugnación Tributaria establece que el procedimiento no prevé la elaboración de un acta de intervención por lo que "SUPONE" que dicha comprobación debió ser a través de una fiscalización, sin considerar lo previsto por los arts. 186 y 187 del Cód. Trib. Boliviano y art. 410 de la C.P.E., no considera que las Leyes son de cumplimiento obligatorio.

2.- Respecto a la notificación del procedimiento sancionatorio señala que no existió indefensión toda vez que el importador conforme consta en el expediente efectivizó el recojo de su notificación con la resolución sancionatoria, y es por ello que planteo su recurso de alzada conforme establece el art. 143 del C.T.B., manifiesta también que en base al informe de IBMETRO el técnico fiscalizador habría concluido en la existencia de indicios de la comisión del ilícito de contrabando; al respecto la ARIT Chuquisaca no considera lo establecido por el art. 111-K) del RLGa ni lo consignado en el art. 101 de la misma disposición legal en el entendido que toda la documentación presentada debe ser completa, correcta y exacta, al respecto el C.T.B. es claro al señalar en su art. 181 lo que constituye contrabando, además se debe considerar conforme establece el art. 45-e) de la Ley General de Aduanas la Agencia Despachante de Aduana es la custodia de la documentación y el control diferido regular efectuado a los despachos aduaneros debieron haber sido puestos a conocimiento del sujeto pasivo y se estima que ello aconteció, de ahí se explica que los interesados hayan estado pendientes del proceso administrativo, por lo que no resulta apropiado indicar que el importador haya estado en estado de indefensión. En lo que se refiere a la notificación con el acta de intervención y demás actuados el art. 90 del C.T.B. claramente señala que los actos administrativos que no requieran de notificación personal serán notificados en secretaría de la administración tributaria.

3.-También hace referencia a la falta de fundamentación técnica legal de la resolución impugnada señalando que el art. 111-k) del RLGA establece documentación soporte que debe contener todo despacho aduanero y de igual forma el art. 101 de la misma disposición legal en el entendido que toda la documentación presentada debe ser completa, correcta y exacta.

4.- Finalmente señala que la anulabilidad de los actos administrativos por indefensión del administrado y que sobre el particular el art. 111-k) del RLGA establece documentación soporte que debe contener todo despacho aduanero, en todo caso el despacho aduanero no cumplió con los requisitos establecidos por dicha normativa, por consiguiente la ARIT Chuquisaca no puede alegar que el hecho de no existir el certificado de IBMETRO no es elemento suficiente para calificar la conducta como Contrabando, por lo manifestado la administración tributaria en ningún momento vulnera ningún derecho constitucional del ahora recurrente ni causo indefensión, el art. 48 del D.S. N° 27310 (Reglamento al Código Tributario), claramente señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración de Aduana a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, por lo citado el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente valido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuo su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B., ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas Aduaneras tal es el art. 111-k) del reglamento a la ley general de aduanas y art. 119 entre otras modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala las certificaciones deberá ser vigente al momento de la aceptación de la declaración de las mercancías, en caso de no contarse con la acreditación mediante certificación de que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera, en coordinación con la entidad o autoridad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías, de todo lo señalado no corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo Instituto Boliviano de Metrología creada por D.S. N° 26050 de 19 de enero de 2001, certifica que este documento no es válido, no existe y que no cumple con los requisitos y procedimientos para la extensión del mismo que además cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal iniciado corresponde aclarar que el mismo no es para determinar la validez o no del certificado, es con fin de determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso de este documento es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción, por lo que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalidara el Certificado CM-PT-04-0039-2011 de 25 de agosto al contrario solo sancionara el hecho, situación distinta con el proceso de contrabando que va a sancionar el tráfico de mercancías, sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por disposiciones especiales, es por todo lo señalado que la AGIT no realizó una correcta interpretación de la norma, no considera la aplicación de la prelación normativa en caso de vacíos procedimentales, realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior un hecho ya demostrado en control diferido regular, además causa inseguridad jurídica.

### I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se revoque la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1068/2013 y en consecuencia se confirme la Resolución Sancionatoria.

### II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 99 a 103 de obrados, contesta la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- De la revisión de antecedentes administrativos, evidenció que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera mediante nota dirigida a la ADA SAA SRL, solicitó a la citada ADA la remisión de 77 DUI's, detalladas en anexo adjunto, con su documentación de respaldo el 1 de junio de 2012, la citada ADA, remitió la documentación requerida, la Administración Aduanera mediante nota dirigida a IBMETRO solicitó certificado de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, IBMETRO remitió la información señalando que de la revisión de los certificados medioambientales, se corroboró que no están registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, asimismo que los funcionarios que figuran y firman dichos certificados, no estaban en funciones, en las fechas de emisiones indicadas. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí emitió informe el cual señala que corresponde la anulación de la DUI C-1814, debido a que no existe el certificado medioambiental emitido por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión del ilícito de contrabando y de indicios de la comisión de delitos por falsedad, la Administración Aduanera en base al citado informe notificó a Jonh Gastón Flores Chambi, con el Acta de Intervención Contravencional, posteriormente el 2 de enero de 2013, notificó en secretaría con la resolución sancionatoria de contrabando contravencional, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional y considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación del art. 181-II de la L. N° 2492, dispuso en sustitución el pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a Bs 324.181,00; también determino la ejecución tributaria, así como la captura del vehículo descrito en la citada acta de intervención; de igual forma determinó la anulación de la DUI N° C-1814 de 20 de septiembre de 2011, y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal.

Bajo ese contexto se tiene que la Administración Aduanera emitió el informe AN-UFIPR-I-65/2012, en el cual señala dos aspectos importantes el primero que se debe anular la DUI C-1814, debido a que no existe el certificado medioambiental emitido por IBMETRO y

segundo, que existen indicios de delitos por falsedad del certificado de IBMETRO, cabe resaltar que el Procedimiento de Control Diferido Regular aprobado por la Resolución de Directorio N° R.D.-01-004-09, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de contravención aduanera de contrabando. Por lo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido, consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme lo establecido en la normativa aduanera, consecuentemente de conformidad a normativa la administración aduanera deberá ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se diluciden por la vía que corresponda las observaciones planteadas.

Concluyéndose que la Administración Aduanera, al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurrió en la vulneración de derechos, y siendo que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la resolución sancionatoria ésta conllevaba vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

#### II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico 1068/2013.

#### III. Contestación del tercero interesado.

Pese a su citación legal el tercero interesado Jonh Gastón Flores Chambi (fs. 170), de obrados no ha contestado mucho menos se ha apersonado al Proceso.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Que el 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera emite la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-19/2012, considerando que en aplicación del procedimiento de control diferido aprobado por R.D.-01-004-09 DE 12/03/09, se efectuó el control diferido regular a la Declaración única de Importación 2011-543-C-1814 tramitada por la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L. en el que se han obtenido indicios suficientes que hacen presumir el ilícito de contrabando.

Que de acuerdo al aforo documental realizado según informe AN-UFIPR-I N° 065/2012, se asevera que el Certificado Medio Ambiental del Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) N° CM-PT-04-0047-2012, correspondiente al vehículo que ampara la DUI N° 2011-543-C-1814, marca Volvo, tipo FH12, clase camión Hormigonero, motor no declarado, modelo 1999, no existe ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, por lo que se presume la comisión del delito de falsificación, de acuerdo a la valoración y liquidación de tributos se establece que el valor de en Aduana de la mercancía asciende al importe equivalente a Bs 324.181.00.

Que realizada la notificación y concluido el término probatorio establecido en el art. 98 del Cód. Trib., se asevera en la Resolución que no se presentó pruebas de descargo por parte Jonh Gastón Flores Chambi.

Ante tales antecedentes la Administración Aduanera declara probada la comisión de la contravención aduanera de Contrabando en contra de Jonh Gastón Flores Chambi.

Debidamente notificado el sujeto pasivo con la resolución sancionatoria, éste mediante nota de 23 de enero de 2013, interpone en contra de la misma recurso de alzada que es resuelta por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca por Resolución ARIT/CHQ/RA 0056/2013, que resolvió anular la resolución sancionatoria, notificadas las partes con dicha determinación, la administración aduanera interpuso recurso jerárquico, en atención a dicho recurso la autoridad general de impugnación tributaria mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1068/2013, la cual Confirma la resolución de recurso de alzada, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

#### V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrado, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-028/2012, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser

evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la administración aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-028/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de fiscalización aduanera posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

## VI. Análisis del problema jurídico planteado.

### VI.1. Respecto al procedimiento de control diferido.

El art. 48 del Reglamento del Cód. Trib. Boliviano (RC.T.B.), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la administración aduanera aprobó el procedimiento de control diferido aprobado con R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el jefe de la indicada unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del procedimiento diferido regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el anexo de clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del C.T.B.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional-en el marco de los arts. 21 y 100 del C.T.B.-potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1068/2013 de 17 de julio, es correcta.

#### VII. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno a la entidad actora, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 40 a 46 vta. de obrados, subsanada a fs.54, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. No. 1068/2013 de 17 de julio pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Vilca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



72

**Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (Y.P.F.B.-ANDINA S.A.) c/ el Ministerio de Hidrocarburos y Energía  
Contencioso administrativo.  
Distrito: La Paz.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 163 a 182 vta., en la que Carlos Daniel Terán Aranibar y Miriam Cecilia Limpias Ortiz en representación de Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos Andina Sociedad Andina (YPFB-ANDINA S.A.) impugna la Resolución Ministerial R.J. N° 087/2013, pronunciada el 29 de julio, por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, la contestación de fs. 305 a 312, réplica de fs. 130 a 135 vta., dúplica de fs. 453 a 459 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Fundamentos de la demanda.

La empresa demandante manifestó que tanto la Autoridad Jerárquico (MHyE) como la de revocatoria (ANH) incurrieron en interpretación equivocada al emitir sus respectivas resoluciones, señalando además lo siguiente:

1.- Nulidad del procedimiento por vulneración a los derechos de petición e información, informalismo, verdad material e indubio pro actione, causando indefensión al administrado:

- YPFB Andina mediante Nota Cite JV-RGC-195/2012, presentada el 5 de septiembre de 2012, solicitó a la ANH aclaración y enmienda de la R.A. N° 2194/2012, siendo que la pretensión del administrado era triple: aclaración, información y enmienda, que debe entenderse como manifestación de la voluntad de impugnar ciertos actos arbitrarios. Sostiene en dicha nota está el fundamento de la afectación de los derechos e intereses legítimos de YPFB Andina y su petición de información, que la ANH contaba en su poder y que bien podía haberla proporcionado considerado relevante y necesaria para que el administrado pueda hacer valer sus derechos. Las razones de la petición aduce, son por los siguientes extremos considerados arbitrarios:

a. El haber recortado los cargos que se registraron como provisiones sin considerar el principio devengado, concepto contable vigente, ni el manual de cuentas y reporte periódico de Información del 15 de noviembre de 2004, que establece que el presupuesto ejecutado debe incluir los costos efectuados durante la gestión.

b. La no consideración de un gasto efectivamente pagado por el servicio de administración, que está sustentado con la factura correspondiente, emitida por el proveedor del servicio.

c. La falta de consideración del gasto de seguro expuesto en el Presupuesto Ejecutado 2008, considerando que en la auditoria regulatoria se había establecido que éste costo era razonable y prudente.

d. Las comisiones bancarias e ITF efectivamente pagados en las operaciones normales con sus proveedores de insumos y servicios no sean reconocidos como parte del gasto financiero. YPFB Andina se encontró nuevamente afectado con tal arbitrariedad y haciendo uso del derecho de petición, requirió a la ANH el sustento técnico y legal, el cual nunca fue proporcionado.

e. El sustento técnico y legal aplicado por la ANH para no considerar el gasto incurrido en una operación de Overhaul por Exchange, modalidad que se ajusta a las buenas practicas d la industria. Aspecto que añade nunca fue respondido por la ANH.

1.1.- De la solicitud de aclaración e información.-

Expresa también que la aclaración solicitada con relación a la Nota Cite JV-RGC-195/2012 ante la ANH, las autoridades de instancia, desestimaron la petición efectuada, con el argumento de haber sido presentada de modo extemporánea, sin considerar la naturaleza de la petición, vulnerando el principio de la verdad material.

Señala que es muy distinto desestimar la solicitud a través de auto a la no emisión de la resolución administrativa de aclaración y complementación, y otro muy distinto la no atención a las peticiones efectuadas por YPFB Andina, referido a la documentación que cursa en los archivos de la ANH considerado esencial y primordial para el administrado, lo cual es vulneratorio a los derechos subjetivos e intereses legítimos, citando a tratadistas con la finalidad de ilustrar lo que se entiende por aclaración y fundamentación. Dicha desatención conlleva vulneración del derecho de petición y el derecho de información del administrado, en pro del debido proceso y derecho a la defensa. Estos no tienen plazo para ser interpuesto, y el administrado lo puede hacer en cualquier momento y cuantas veces lo desee, lo cual genera nulidad en el procedimiento.

Citando los arts. 24 de la C.P.E., 1 inc. b), 16 y 18 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, refiere que el administrador (ANH) como el MHyE) atendió la petición del administrado de proporcionar la información técnico legal, indispensables para la formulación de agravios

y el ejercicio de los recursos establecidos por ley, generando de éste modo indefensión, al no contar con toda la información, para que si fuera el caso, presentar el recurso correspondiente.

El argumento central de la R.A. RJ N° 087/2013 es la extemporaneidad de la solicitud de "aclaratoria", sin considerar que no existe plazo para ejercer el derecho de petición, de acceso a la información/documentación y de control administrativo. La solicitud de "aclaratoria" procede contra una resolución que adolezca contradicciones en su parte dispositiva, o para suplir omisiones. En este caso, YPFB Andina mediante nota JV-RGC-195/2012 presentada el 5 de septiembre, solicitó se proporcione el sustento técnico y legal que ha sido considerado por la ANH; aunque la citada nota lleve por título "aclaratoria", en su contenido no requiere expresamente a la autoridad administrativa proporcione información/documentación relevante para fundamentar el proceso. Es obligación de la autoridad administrativa interpretar la intención del administrado, conforme lo establecen los principios de informalismo e indubio pro actione (interpretación más favorable al ejercicio al derecho a la acción).

Por ello considera equivocado la conclusión contenida en la Resolución Ministerial RJ N° 087/2013, sobre el principio de favorabilidad, ya que la interpretación versa sobre la intención del administrado, que en la especie es expresa, la petición de contar con información/documentación necesaria para fundamentar el proceso, apoyado en precedentes del Tribunal Constitucional, relativo al derecho a la petición. En ese contexto precisó, que YPFB Andina por la Nota JV-RGC-195/2012 no sólo solicitó información para sustentar el proceso, sino hizo uso de su derecho constitucional de ejercer el control administrativo a las actuaciones que consideró arbitrarias de la ANH y para ello requirió información y la documentación que sirvió de sustento para la emisión de la R.A. N° 2194/2012.

Como se advierte, la ANH tomó convicción y se percató que las actuaciones referidas por YPFB Andina, afectó sus legítimos intereses y derechos subjetivos como administrado, por lo que solicitó información/documentación, la cual nunca fue proporcionada por la ANH, y tampoco el MHE dispuso sea proporcionada al administrado. Ambas autoridades no dieron respuesta, ni resolvieron a favor de dicha petición, conforme al art. 24 de la C.P.E., con afectación del derecho a la petición, generando de este modo indefensión y por tanto la nulidad del procedimiento.

#### 1.2 De la solicitud de enmienda.

Expresa que la intención de YPFB Andina a través de la Nota JV-RGC-195/2012, fue la manifestación clara de la afectación de sus derechos e intereses legítimos con la emisión de la R.A. N° 2194/2012, y por tanto tiene una naturaleza impugnatoria. Por ello y para efectuar una fundamentación más sólida y consistente solicita a la autoridad administrativa información y documentación para sustanciar el proceso. Si bien la solicitud de "enmienda" no se encuentra denominada como tal en la L. N° 2341, ni en el D.S. N° 27172, pero de acuerdo al Diccionario de Ciencias Jurídicas, de Manuel Ossorio, enmendar significa: "Resarcir o reparar daños y perjuicios".

La Nota JV-RGC-195/2012, aduce es clara y manifiesta, por ello al tomar conocimiento de la pretensión del administrado, debió calificarla como una actuación de carácter impugnatoria, basado en el principio del informalismo, además observando los arts. 42 y 46 de la L. N° 2341, relativo a la calificación del procedimiento y la tramitación. Asimismo el principio in dubio pro actione postula en favor de la mayor garantía y de la interpretación más favorable a ejercicio del derecho de acción, es decir, en el sentido de asegurar, más allá de las dificultades de índole formal, por eso en caso de duda ésta debe resolverse en el sentido más favorable a la continuación del procedimiento hasta la conclusión.

Sostiene que al amparo de tales principios, el ente regulador tenía la obligación de calificar la solicitud de "enmienda", como una verdadera impugnación a las actuaciones administrativas que dieron origen a la R.A. N° 2191/2012, pues importan una directa afectación a sus derechos subjetivos e intereses legítimos.

El Auto de 12 de septiembre de 2012, se refiere exclusivamente a la desestimación de la solicitud de aclaración y complementación. Sin embargo y con referencia a la solicitud de enmienda señalada en la Nota JV-RGC-195/2012, la Autoridad Administrativa no hizo ningún tipo de pronunciamiento, aun haya sido presentada fuera de plazo, el regulador tenía la obligación de pronunciarse sobre ésta última. Del mismo modo la R.A. N° 3151/2012, se limita exclusivamente a desestimar el recurso de revocatoria interpuesto por YPFB Andina S.A. contra la R.A. N° 2194/2012, por haber sido presentado fuera de plazo, demostrándose arbitrariedad.

Refiere que en la RJ N° 087/2013, no hace mención al Auto de desestimación de 12 de septiembre de 2012, Acto administrativo considerado fundamental, por ser dicho acto que vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso de YPFB Andina, por la atención a la triple petición efectuada por el administrado.

Por otra parte, sostiene que la nota tantas veces citada, reúne todos los requisitos formales exigidos por la ley, no siendo así, el art. 87 del D.S. N° 27172, el administrador tenía la obligación de observar para que ésta sea subsanada, aspecto que tampoco fue advertido ni observado por lo que no correspondía la desestimación, en inobservancia de los principio de informalismo, verdad materia e indubio pro actione, causando indefensión, cuya omisión hace a la nulidad del procedimiento.

#### 2.- Nulidad por violación al debido proceso al constatarse arbitrariedad al calificar los recursos administrativos como extemporaneos.

Maniféstó que las siguientes actuaciones administrativas evidencian la negligencia de la autoridad administrativa que generaron indefensión al administrado, dando origen a la nulidad del procedimiento en cuestión:

- La Nota Cite JV-RGC-195/2012 fue presentada el 5 de septiembre, es decir al sexto día de la notificación con la R.A. N° 2194/2012 y por tanto dentro del plazo de 10 días legalmente establecidos.

- Dicha Nota fundamenta y expone los derechos subjetivos e intereses legítimos afectados con la R.A. N° 2194/2012 y por ello solicita textualmente "enmienda", término que como se explicó, manifiesta la intención de impugnación.

- Asimismo, YPFB Andina con el objetivo de fundamentar de mejor modo su pretensión solicitó a la ANH proporcione los informes técnicos y legales que sustentaron la R.A. N° 2194/2012.

Una vez tomado conocimiento de tales agravios, en lo posterior el ente regulador no podrá aducir desconocimiento de la pretensión del administrado, ya que ésta fue manifiesta de modo claro y oportuna. La autoridad administrativa tampoco pudo hacer caso omiso a la petición ya que se le estaría vulnerando el derecho a la defensa y de recibir una respuesta motivada y fundada a sus peticiones, además de contravenir la obligación legal de resolver todo asunto sometido a su conocimiento.

- YPFB Andina, al no recibir respuesta ni pronunciamiento alguno sobre lo impugnado, ni la información solicitada para fundamentar su pretensión, que bien constituiría prueba en el proceso, y con el objetivo de no hacer abandono de su derecho, reitera su intención de impugnar la R.A. N° 2194/2012, presentando el Recurso de Revocatoria contra la R.A. N° 2194/2012 el 17 de septiembre, a hrs. 10:00 a.m., por silencio negativo.

- Se prueba la negligencia de la ANH con el Auto de 12 de septiembre de 2012 que fue notificado el 18 de septiembre de 2012 a hrs. 17:35 p.m., es decir 31 horas y 35 minutos después que el administrado reitera su impugnación. Con el referido auto tampoco se dio respuesta ni atención a lo peticionado en la nota JV-RGC -195/2012, que se refiere exclusivamente a la desestimación de solicitud de "aclaratoria y complementación", y no hace mención alguna a la enmienda, ni proporciona información y documentación requerida.

Asevera que si bien el derecho de petición y acceso a la información-documentación, son imprescriptibles para el administrado, su atención por parte de la autoridad administrativa ha de ser pronta y oportuna, más aún si es de conocimiento de dicha autoridad la intención de impugnación y sabiendo que aquella información que le ha sido requerida es esencial para fundamentar.

Con base al ítem administrativo arriba señalado queda claro señaló que YPFB Andina obró de buena fe y que desde un principio su intención fue hacer valer su legítimo derecho a la defensa, conforme lo establece el art. 11 de la L. N° 2341, por lo que la intención del administrado no fue la de dilatar el proceso. De hecho su primera actuación con la Nota JV-RGC-195/2012 constituyó un verdadero acto de impugnación cuyo tenor y fondo ha sido mantenido, corroborado, reclamado en reiteradas oportunidades a través de los Recursos de Revocatoria y Jerárquico y sus respectivas complementaciones.

Como ya se explicó líneas arriba, la Nota JV-RGC-195/2012 de recurso de impugnación fue presentado al sexto día a partir de la R.A. N° 2194/2012, es decir dentro del plazo de 10 días y que fue reiterada el 17 de septiembre de 2012. La autoridad administrativa no consideró la Nota JV-RGC- 195/2012 como un acto impugnatorio, pese a que cumplía todos los requisitos legales. Tampoco consideró dicha Nota como una actuación del administrado que suspende el plazo para la presentación de recursos.

Señala que pese a la negligente conducta de la ANH, YPFB Andina reiteró el recurso de revocatoria contra la ANH N° 2194/2012 y recibió la notificación con el Auto de 12 de septiembre de 2012 que desestima su solicitud de aclaratoria (no así la solicitud de enmienda ni proporciona la información y documentación requerida) por haber sido interpuesta fuera de plazo. Si bien es cierto que la Nota de Rechazo de la Aclaración de 12 de septiembre de 2012, fue notificada recién el 18 de septiembre de 2012; sin embargo, un día antes de recibir la mencionada notificación amparándose en el silencio negativo referido en el art. 34 del D.S. N° 27172, consideró interrumpido los plazos para la interposición de recursos administrativos. En consecuencia, habiéndose amparado YPFB Andina S.A. en el silencio negativo y reiterado su recurso de revocatoria, no corresponde tenérselo por extemporáneo. El término para computar los plazos para el recurso debería arrancar el 18 de septiembre de 2012, día de notificación del acto administrativo y bajo ningún punto de vista puede partir desde el 28 de agosto de 2012, como erróneamente lo interpreta la ANH y corrobora el MHE. Indudablemente estas actuaciones generan nulidad del procedimiento.

Recurriendo a la doctrina, resalta la preminencia de los principios propios del procedimiento administrativo que constituyen su esencia y proveen la protección de las pretensiones del administrado, siendo una garantía en el debido proceso adjetivo, por consiguiente acusa que la autoridad administrativa le causó indefensión y por ende la nulidad del procedimiento desde la emisión del Auto de desestimación de 12 de septiembre de 2012, hasta la emisión de la R.J. N° 087/2013 emitida por el MHE.

### 3.- Principio de ver.d.ad material.

Manifestó que en el marco del principio de verdad material, opuesto al de la verdad formal que rige en el procedimiento civil, la administración, se encuentra facultada a investigar y resolver más allá de lo alegado por YPFB Andina S.A. Ello implica que si la petición revela la existencia de irregularidades, la administración debe iniciar una investigación de oficio y restaurar el imperio de la legitimidad. Este principio no debe ser entendido como un principio etéreo, sino más bien, como un mandato de la ley que debe ser cumplido a cabalidad por el ente regulador, teniendo la facultad de apoyarse en todos los medios legales que le permitan llegar a esa verdad material.

También refirió que la ley de procedimiento administrativo alude al principio de informalismo, señalando que la inobservancia de exigencias formales no esenciales por parte del administrado, que puedan ser cumplidas posteriormente puede ser excusada y ello no interrumpe el procedimiento administrativo. Dicho principio autoriza la flexibilidad de las normas procesales de la administración pública, donde esta elasticidad tiene su base, en que el procedimiento administrativo busca como objetivo la verdad material en bien de los intereses públicos y las formalidades no son un objetivo en sí mismo sino un medio que facilita llegar a la verdad.

Admitido el recurso de revocatoria por el Auto de 20 de septiembre de 2012, YPFB Andina interpretó que dicha admisión significó que fueron cumplidos todos los requisitos que la ley prevé o, que en caso de que alguno no hubiera sido cumplido, la Autoridad consideró excusada la formalidad por aplicación del art. 4 inc. L de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), en consecuencia, si se consideró que la Admisión contra la ANH N° 2194/2012, no fue lisa y llana sino que por el mismo acto y con el fin de garantizar la búsqueda de la verdad de los hechos se dispuso la apertura de prueba, deduciéndose que las supuestas formalidades fueron excusadas.

### 4.- Doctrina de los actos propios.



Sostuvo que la ANH admitió la reiteración del Recurso de Revocatoria a través Auto de Admisión de 20 de septiembre de 2012, abriendo el procedimiento administrativo a prueba, con el fin de conocer el fondo del asunto planteado, por ello aquél recurso no puede basarse en cuestiones de forma, ya admitidas y aceptadas, sino que sus propios actos, cambió diametralmente su criterio al resolver que YPFB Andina S.A. interpuso tardíamente su recurso. Esta afirmación contenida en la R.A. ANH 3152, contradice lo dispuesto por la ANH en sus anteriores actos que manifiestamente aceptaron la interrupción del término de interposición del recurso de revocatoria.

El arbitrario cambio de la ANH se opone a la teoría de los actos propios. Esta teoría deriva como aplicación del principio lógico de no contradicción y resulta aplicable en el derecho público, en tanto le es exigido al Estado coherente frente a los administrados. El obrar en contradicción con su conducta dentro de la misma relación o situación jurídica, sin que exista una norma que posibilite tal conducta, conlleva la responsabilidad estatal.

Es pertinente que se tome en cuenta expreso, que la doctrina de los actos propios, reconocida además por innumerables sentencias del Tribunal Constitucional, entre ellas la S.C. N° 0908/2005-R de 8 de agosto de 2005, ha determinado que en virtud a los principios de legalidad, presunción de legitimidad, y buena fe: "Un mismo órgano no podrá anular su propio acto administrativo conocido en la doctrina como acto propio...; aclarando que lo señalado "es aplicable también para los casos de revocatoria, modificación o sustitución de los actos administrativos propios que crean, reconoce o declaran un derecho subjetivo, ya que éstos sólo pueden ser revocados cuando se utilizaron oportunamente los recursos que franquea la ley, o cuando el acto beneficie al administrado". Por ello causó extrañeza la actuación de la autoridad administrativa, en el sentido que i) haya recepcionado y tomado conocimiento del recurso de impugnación; ii) haya admitido la reiteración del recurso de revocatoria, iii) dispuesto la apertura de término de plazo probatorio, iv) confirmado la presentación de la complementación del recurso de revocatoria, iv) aceptado y señalado fecha, hora y lugar de audiencia en periodo de prueba y posterior a ello de manera contradictoria haya resuelto desestimar el recurso de revocatoria sin efectuar el debido análisis y consideración a los argumentos esgrimidos por YPFB Andina S.A., no obstante su sustanciación, colocando al administrado en un estado de indefensión, al habersele limitado el ejercicio en los medios de defensa por el contradictorio proceder de la administración.

#### 7.- Aspectos económicos financieros.

Como surge a lo largo de todos los ítems observados del presupuesto ejecutado, manifiesta se encuentran con un control posterior de los gastos que impactarían en una futura revisión tarifaria. Este control apunta a investigar la razonabilidad del gasto, pero deja de lado un esencial, como lo es el de contrastar los gastos con los ítems establecidos en el flujo de caja con el que se calculó la tarifa vigente de la Planta de Compresión aprobado por el Regulador, mediante R.A. N° 075/2000 de 29 de febrero de 2000. Entre los más destacados se encuentran:

##### a. Material e insumos para operación (\$us. 292.885).

Esta cuenta considera los gastos extraordinarios, provenientes de los trabajos de mantenimiento y reparación que se realizan en los compresores SOLAR Y MAN y compra de repuestos y que fueron observados por la auditoría porque Andina Compresión no presentó los respaldos correspondientes a esta cuenta y considera el monto de \$us. 292.885 como no razonable y no prudente. Aduce que YPFB Andina, si presentó los respaldos, como soporte magnético, los cuales se encuentran en la carpeta denominada "Soporte Insumo, Mano de Obra 2008".

##### b. Combustibles, consumibles y otras fuentes de energía para operaciones.

c. Respecto al concepto Gas Natural, la auditoría observó el costo reportado por Andina Compresión, no representa los pagos reales realizados durante la gestión 2008. A saber:

Combustible y otras fuentes de energía para.l						
		Presupuesto ejecutado (\$us.)				
Cuenta ANH	Descripción	Presupuesto Ejecutado 2007	Presupuesto Ejecutado 2008	Ajustes Auditoria	Ajustes ANH	Presupuesto Aprobado ANH
50-0-100-121	Gas Natural	2.564.018	2.961.822	15.624	15.624	2.946.198
50-0-100-124	Otros Combustibles	19.942	0	0	0	0
TOTAL		2.583.960	2.961.822	15.624	15.624	2.946.198

Fuente: Elaboración en base al informe económico y financiero del Presupuesto Ejecutado-Andina Compresión.

Lo observado respecto del precio del gas combustible contradice el propio accionar de la ANH. El precio del gas combustible utilizado en el periodo corresponde al mismo criterio utilizado por la Entidad Reguladora, hoy ANH para aprobar el flujo de caja de 20 años para obtener la concesión de la operación y administración de la Planta de Compresión Río Grande. Este criterio era el precio ponderado mensual establecido para las ventas de gas natural del Contrato GSA. En este sentido no corresponde la observación, porque no puede la entidad reguladora aprobar un criterio de precio para el flujo de caja aplicable y al mismo tiempo no respetar ese criterio para la aprobación de un presupuesto.

##### c) Cargos a empresas afiliadas (\$us. 346.344).

Respecto a cargos a empresas relacionadas, la R.A. señala textualmente que Andina Compresión realizó un gasto de \$us. 346.344 en la Gestión 2008. Esta cuenta considera los cargos provenientes del Fee Administrativo que cobra mensualmente Repsol YPF Bolivia S.A. por la gestión 2007 en el que se habría provisionado demás.

Expresa que la empresa no proporcionó la información numérica detallada y desagregada para cada uno de los conceptos incluidos en este gasto; por consiguiente la auditoría observó el monto total de \$us. 346.344 como no razonable y no prudente. Sin embargo, el 3 de octubre de 2011, YPFB Andina remitió la nota JV-RGC 190/2011 a la ANH adjuntando una explicación en detalle sobre el manejo administrativo de la cuenta cargos a Empresa Afiliadas. Asimismo, como parte de la explicación se incluyó un criterio de benchmark a fin de que la autoridad competente cuente con elementos que le permitan aprobar un monto razonable.

Considera un error del ente regulador no considerar la nota remitida oportunamente. Señaló también que, Repsol YPF Bolivia S.A. e YPFB Andina suscribieron un contrato de prestación de servicios de administración, en virtud del cual Repsol YPF Bolivia S.A. prestó servicios de administración a YPFB Andina hasta la gestión 2008. Los importes cancelados por YPFB Andina en los años auditados, fueron aprobados anualmente por los Socios en oportunidad de la reunión del comité de gerenciamiento. Dichos importes están sujetos a una Auditoría At Cost a realizarse por auditor independiente, que se encuentra en proceso de gestión. Y, si bien dichos importes no fueron auditados sí lo fue auditada la metodología de cálculo aplicada en el período comprendido entre el 1 de enero y 30 de abril de 2010, por la firma Price Waterhouse Coopers, por lo que bien se podría utilizar como benchmark el importe certificado por el auditor independiente a fin de referenciar el costo administrativo.

Benchmarking				
Cargo a Empresas		Operador Repsol	Metodología Auditada	Dif. Entre Metodologías
		Expresado en \$us.		
	2005	284.072,61		(298.443,39)
	2006	327.208,92		{255.307,08}
	2007	346.622,22		(235.893,78)
	2008	364.344,41		(218.171,59)
Costo Referencia 2010			582.516,00	

Ene-Ábr/2010 = 194.172,00

Costo mes/2010 = 48.543,00

Del cuadro anterior se observa que el costo estimado anual resultante del monto auditado por Price Waterhouse Coopers es mayor al erogado en el período 2005-2008, lo cual se debe a que cuando Repsol prestaba el servicio de administración a la Planta Rio Grande y la Línea de 12", JV se beneficiaba de las externalidades del servicio prestado, en tanto que, bajo la administración de YPFB Andina, y al perder la sinergia entre Repsol y YPFB Andina el costo real es valorado y cuantificado para cada gerencia.

Agregó que la razonabilidad de los importes por cargos a empresas afiliadas debe ser determinada con base a un parámetro que recoja las particularidades de la operación y Administración de las concesiones de YPFB Andina, por tanto propone considerar los resultados de la auditoría practicada por Price Waterhouse Coopers.

d) Servicios Generales: otros costos de oficina (\$us. 6.877)

La auditoría observó que dentro de dicha partida se registran los gastos por comisiones bancarias y comisiones por transferencia de fondos al exterior ...deben ser asumidos por la empresa de manera corporativa y las comisiones por transferencias bancarias de fondos al exterior no pueden ser considerados como parte de la tarifa de compresión, por ello la auditoría observa el monto de \$us. 6.877 como no razonable y no prudente.

Señala que los gastos correspondieron a provisiones asociadas a la actividad regulada y por tanto debían ser aprobados.

e) Gastos financieros (\$us. 16.082).

La auditoría observa el gasto correspondiente al Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) ya que considera que los mismos deben ser asumidos por la empresa y no incorporarlo como parte de la tarifa de compresión. Es un impuesto determinado por Ley 2646, por tanto, es una obligación tributaria. La base imponible del ITF está dada por el monto bruto de las transacciones grabadas por el impuesto. (Artículo 5).

Añade que YPFB Andina, opera y administra el giro de su negocio a través de cuentas bancadas, por tanto, es irrazonable no considerar el pago de este impuesto como parte de los gastos que afectan la tarifa. Si aceptaríamos el criterio de la ANH, el IVA y el IT deberían tener el mismo tratamiento, pero no lo tienen. Por tanto, YPFB Andina considera que los gastos por concepto de ITF deben ser reconocidos, al igual que se reconocen los gastos por IUE, IVA e IT. El único impuesto que no es reconocido desde el punto de vista regulatorio es el IUE-BE tal como establece el art. 92 de la Ley de Hidrocarburos N° 3058.

I.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se declare la nulidad del procedimiento administrativo hasta el vicio más antiguo, ordenando a la ANH emita una nueva resolución conforme a todos los aspectos pretendidos en el Recurso de Impugnación de 5 de septiembre de 2012, Nota Cite JV-RGC-195/2012, ordenándose en su mérito la revocación de las Resolución Ministerial RJ. N° 087/2013, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, y la Resolución Administrativa ANH N° 3152/2012 del 19 de noviembre, y la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012.

## II. De la contestación a la demanda.

La autoridad demandada, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 8 de mayo de 2014, que cursa de fs. 305 a 313, y señaló el siguiente:

### 1.- Respecto a la solicitud de Información.

Acusa extrañeza que la demandante invoque que la Nota Cite JV-EGC-195/2012, sea de solicitud de información, y no solo de aclaración y complementación, todo con la finalidad de negar la aplicación de los plazos para su interposición. Señalar que el ejercicio del derecho a la petición no tiene plazo, obviamente con claro propósito de salvar su negligencia, pretendiendo supeditar el cómputo de plazo para interponer el recurso de revocatoria a la obtención de la información supuestamente solicitada.

Sostiene que de la lectura de la Nota Cite JV-RGC-195/2012, se advierte que es una solicitud de aclaratoria y complementación propia de la tramitación previa de la interposición de los recursos administrativos, por las razones siguientes:

- La referencia de dicha Nota señala "Solicita aclaración y enmienda de la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012 del 24 de agosto, (Presupuesto Ejecutado 2008- Planta de Compresión Rio Grande". Contrariamente a lo pretendido por la demandante, la nota no hace referencia a solicitud de información o documentación alguna.

- La base legal utilizada para su solicitud es el art. 11 del D.S. N° 27172, que reglamenta la L. N° 2341 para el SIRESE. La nota de referencia no hace mención a los arts. 16, literal a) de la L. N° 2341 u otros de la Constitución Política del Estado.

- El petitorio de dicha nota refiere: "...en tiempo hábil y oportuno solicitamos a su autoridad las siguientes aclaraciones y complementaciones:...", no hace mención a ninguna solicitud de información o documentación específica.

- En su generalidad, la solicitud de cada uno de los puntos comienza señalando: "...solicitamos nos aclaren y el criterio aplicado para recortar..." o "...solicitamos nos aclaren el criterio técnico legal aplicado...", etc. Al igual que en el caso anterior, ninguno de los puntos hace mención a la solicitud de documentación o información documental alguna.

Señala que de la lectura detenida de la nota, permite evidenciar el carácter y finalidad de YPFB Andina, y no de obtener documentos o de manera equivocada de obtener aclaraciones respecto al razonamiento del regulador en el recorte de algunas cuentas y costos presentados por la concesionaria, a efectos de contar con elementos para una futura presentación de un recurso administrativo. Considera que una actitud desesperada del personal negligente de la empresa como efecto de la presentación extemporánea del recurso de revocatoria.

Se debe tener presente expresó que el art. 21 de la L. N° 2341, señala que los términos y plazos para la tramitación de los procedimientos (recursos) administrativos se entienden como máximos y obligatorios, por lo que el plazo de 10 días otorgado por el procedimiento administrativo a favor de los administrados para la interposición del recurso de revocatoria constituyen un plazo obligatorio y no es susceptible de ser ampliado ni suspendido a criterio de la autoridad administrativa, por un eventual solicitud de información realizada por el interesado, para dilatar o extender indefinidamente los plazos para recurrir actos administrativos.

### 2.- Respecto a la solicitud de enmienda.

Manifestó, que al igual que en el caso anterior la demandante pretende formar el contenido de la Nota Cite JV-RGC-195/2012, afirmando que dicha nota constituía un recurso de revocatoria, aspecto alejado de la verdad, y que recién fue invocado en ésta etapa, cuando en la tramitación de los recursos administrativos nunca se manifestó este extremo, afirmándose únicamente la aplicación de los principios de informalismo, verdad material e indubio pro actione. Refiere que dicha aseveración constituye inequívocamente una solicitud de aclaración y de ningún modo contiene una voluntad impugnatoria de un acto definitivo emitido por la ANH. Así, de la lectura de dicho documento, en el único lugar que se menciona la palabra enmienda, es en la referencia, y a lo largo de cada de los puntos en que solicita aclaración no se hace ninguna mención a la solicitud de enmienda.

Refirió, que a decir del art. 86 del D.S. N° 27172, los recursos administrativos deben ser presentados por escrito ante quien emitió la resolución impugnada, individualizando el acto objeto de impugnación e indicando el derecho subjetivo o el interés legítimo que invoca, dentro del plazo y con las formalidades establecidas en el art. 117 del D.S. N° 27113. Contrariamente a lo pretendido por la demandante, el escrito presentado no cumplía con los requisitos para considerar al mismo como un recurso administrativo, y ello porque dicho escrito era en realidad una simple solicitud de aclaratoria y complementación.

La invocación a los principios de informalismo, favorabilidad e indubio pro actione, como se afirmó en la resolución de recurso jerárquico, no permiten suplir negligencia del administrado en la presentación oportuna de sus recursos aseveró. El alcance del principio de informalismo, no se extiende a la exoneración del cumplimiento de plazos procesales, citando como precedente la S.C. N° 1102/2014-R, de 16 de julio, que señala: "al ser presentación fuera de plazo ya constituyó una negligencia del recurrente que no pudo ser subsanada por el señalado principio"; estableciendo además lineamientos en cuanto a los límites que se debe considerar, SS.CC. Nos. 1086/2012, de 5 de septiembre de 2012.

En resumen sobre este punto, aseveró que el escrito de solicitud de aclaración no constituye recurso de revocatoria por no cumplir con los requisitos de los recursos administrativos, y por esta razón no pudo ser calificado por la ANH, ni siquiera en virtud a los principios de informalismo, por no haberse evidenciado claramente una voluntad impugnatoria.

3.- Sobre la nulidad por violación al debido proceso al constatare arbitrariedad al calificar los recursos, violación al principio de verdad material-doctrina de los actos propios.

Manifiesta que la actora pretende en este acápite incurrir en error al Tribunal, sobre la base de afirmaciones erróneas, por lo siguiente:

a. La supuesta violación al debido proceso, versa en considerar que la Nota Cite JV-RGC-195/2012, es en realidad un recurso de revocatoria y que el memorial presentado el 17 de septiembre de 2012 de "Interpone recurso de revocatoria contra la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012 de 24 de agosto de 2010" sería una reiteración del recurso de revocatoria.

b. La referida nota no constituyen un recurso administrativo por no cumplir con los requisitos establecidos por la normativa administrativa, ya que el contenido íntegro de la misma únicamente solicita aclaración sobre algunos puntos de la resolución de instancia respecto al razonamiento del regulador para recortar algunos gastos y no reconocidos como parte del presupuesto ejecutado por la empresa concesionaria.

c. En el memorial de demanda, YPFB Andina adujo que la citada Nota 195/2012, fundamentaría y expondría los derechos subjetivos e intereses legítimos afectados en la R.A. N° 2194/2012, cuya afirmación sin embargo se reduce sólo a eso, a una mera afirmación, ya que en ningún párrafo de la referida nota existe fundamentación de agravio en contra de la referida resolución.

d. Situación distinta se presenta con el memorial presentado el 17 de septiembre de 2012, que desde la suma hasta el petitorio expresa una clara voluntad impugnatoria y una pretensión de revocatoria del acto recurrido, planteando recién el recurso de revocatoria, conforme al art. 86 del Reglamento para el SIRESE.

En relación a la supuesta vulneración de los actos propios, expresó que la admisión o radicatoria de un determinado recurso administrativo no genera más efecto que el de evidenciar el conocimiento del trámite por una determinada autoridad, pues ni siquiera el cómputo del plazo para resolver el recurso se inicia con dicha admisión como en otras materias. La admisión o radicatoria de un recurso no implica necesariamente una aceptación de consideración de argumentos de fondo, de lo contrario no tendría sentido la disposición contenida en el literal a) del art. 90 del RLPA-SIRESE, que establece la desestimación como forma de resolución de un recurso –que se supone admitido– por cuestiones de forma. Similar situación ocurre con la apertura y clausura del término de prueba que no tiene carácter de actos administrativos definitivos y no son idóneos para expresar la voluntad administrativa respecto de un determinado recurso. Sólo constituyen actuaciones internas o de mero trámite.

Finalmente respecto al punto "Aspectos Económicos Financieros", manifestó que no corresponde pronunciamiento, dado que el objeto de los recursos administrativos se circunscribe a determinar la legalidad o ilegalidad de la resolución de la ANH de desestimar el recurso de revocatoria interpuesto por YPFB Andina, es decir, si el recurso fue presentado oportunamente o no. Los demás aspectos de fondo no merecieron pronunciamiento por cuanto el regulador no ingresó a su análisis. Por tales motivos, no corresponde a la instancia jurisdiccional ingresar al análisis de este argumento de fondo, ocasionado por la extemporánea presentación de sus recursos administrativos.

#### II.1 Petitorio.

La autoridad demandada solicito se declare improbadamente la demanda y deliberando en el fondo mantener con total validez la Resolución Ministerial R.J. N° 087/2013 de 29 de julio, en consecuencia válidas las Resoluciones Administrativas ANH N° 3152/2012 de 19 de noviembre y ANH N° 2194/2012 de 24 de agosto, con costas.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Mediante Informe DEF 0188/2012 INF de 31 de mayo, e Informe DDT 0413/2012 de 15 de agosto, se recomendó la aprobación del Presupuesto Ejecutado 2008 de YPFB Andina-Planta de Compresión Rio Grande.

- Por Resolución Administrativa ANH N° 2194 de 24 de agosto de 2012, la ANH resolvió aprobar la base de los principios de racionalidad y prudencia el Presupuesto Ejecutado gestión 2008 de la empresa YPFB Andina S.A., de acuerdo al anexo adjunto que forma parte integrante e indivisible de la citada Resolución administrativa.

- Por nota Cite JV-RGC-195/2012 de 5 de septiembre de 2012, YPFB Andina S.A. solicitó aclaración de la R.A. N° 2194/2012.

- Por Auto de 12 de septiembre de 2012, el ente regulador desestimó la solicitud de aclaración, por haber sido presentada fuera del plazo establecido en la norma. Dicho acto administrativo fue notificado el 18 de septiembre de 2012.

- Mediante memorial presentado el 17 de septiembre de 2012, YPFB Andina interpuso recurso de revocatoria contra la R.A. N° 2194/2012, solicitando la revocatoria de la misma, que fue resuelto por Resolución Administrativa ANH N° 3152/2012 de 19 de noviembre, desestimando el recurso, por haber sido interpuesto fuera del plazo establecido en el art. 64 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, contra la que la empresa regulada interpuso Recurso Jerárquico que fue resuelto a través de la Resolución Ministerial R.J. N° 087/2013 de 29 de julio, que rechazó el mismo, y confirmando la Resolución Administrativa ANH N° 3152/2012 de 19 de noviembre, y en su mérito la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012 de 24 de agosto.

Estando agotada la vía administrativa y en base a los hechos precedentemente citados la Empresa YPFB Andina S.A. presentó la demanda contencioso-administrativa.

#### IV. De la problemática planteada.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe establecer:

1. Si a la notificación con la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012 de 24 de agosto, la empresa YPBF Andina S.A. presentó Recurso de Revocatoria conforme a los requisitos y plazo fijado por ley, y si al desestimar el mismo, no se ha vulnerado o lesionado los derechos y principios fundamentales establecidos para el efecto.

2. Si la Nota Cite JV-RGC-195/2012 de 5 de septiembre, por el que la empresa actora solicitó aclaración, fue presentado dentro del plazo fijado por ley, y si el mismo cumple los presupuestos de un recurso de revocatoria.

3. Si como emergencia de los primeros puntos objeto de controversia, el proceso administrativo se encuentra viciado de nulidad, por ser vulneratorio de los principios de informalismo, verdad material indubio pro actione por ende de los derechos a la defensa y debido proceso.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Los arts. 115-II y 119-II de la C.P.E., propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, que según el entendimiento asumido por la S.C. N° 2798/2010-R de 10 de diciembre es: "...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos".

V.1.- Los arts. 115-II, 116-I y 117-I de la C.P.E., garantizan el derecho al debido proceso, la presunción de inocencia y que ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso, así mismo el art. 180-II de la C.P.E., garantiza el principio de impugnación en los procesos judiciales. En ese alcance, el acto administrativo impugnado a través de los recursos de revocatoria y jerárquico, se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, conforme lo establecido en el art. 2-I inc. a) y arts. 2 y 86 del D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003, por tanto, sujeto a los recursos previstos en la ley de procedimiento administrativa y normas complementarias del Sistema de Regulación Sectorial-SIRESE.

El art. 86 del D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003, establece, que los recurrentes legitimados presentarán sus recursos por escrito ante el Superintendente Sectorial que emitió la resolución impugnada, dentro del plazo y con las formalidades establecidas en la Ley de Procedimiento Administrativo, por ello, el art. 64 de la L. N° 2341, señala, que el recurso de revocatoria será interpuesta ante la autoridad administrativa que pronunció la resolución impugnada, dentro del plazo de 10 días siguientes a su notificación.

Con relación a los términos y plazos, se tiene definido en el Título Segundo, Capítulo I de la L. N° 2341 LPA, cuyo art. 19 (días y horas hábiles), establece que las actuaciones administrativas se realizarán los días y horas hábiles; es importante aclarar que dicha disposición legal, ha sido instituido para las actuaciones administrativas, mas no para los administrados. A su vez el art. 20-I inc. a) de la LPA, refiere: "Si el plazo se señala por días solo se computarán los días hábiles administrativos", estos plazos y términos conforme al art. 21 del mismo procedimiento administrativo, son obligatorios para las autoridades administrativas, servidores públicos y los interesados, que comienzan a correr a partir del día siguiente hábil a aquél en que tenga lugar la notificación y concluyen al final de la última hora del día de su vencimiento.

De lo anterior se infiere respecto al cómputo de los plazos, que toda actuación administrativa que se deba realizar se efectuarán en horas y días hábiles administrativos y toda reglamentación horaria adicional se tiene vigente para la Superintendencia o entidad pública, según corresponda la instancia donde se desarrolla el trámite o recurso administrativo. Para el cómputo de plazos determinados en días, solamente se computarán los días hábiles administrativos, en cualquier caso, cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá siempre prorrogado al primer día hábil, por ello, el art. 21-I de la L. N° 2341, establece que los términos y plazos, por ende los recursos de revocatoria y jerárquico, se entienden como máximos y son de cumplimiento obligatorio; y conforme al parágrafo II del mismo artículo, "los términos y plazos comenzarán a correr a partir del día siguiente a aquél en que tenga lugar la notificación o publicación del acto y concluyen al final de la última hora del día de su vencimiento", de modo que el día es hábil íntegramente sin consideración de las horas para la interposición de un recurso y concluye al final de la última hora de su vencimiento.

En la especie, la empresa demandante, con la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012 de 24 de agosto, fue notificada el día martes 28 de agosto de 2012, a horas 16:59, conforme al sello de recepción de la citada empresa (fs. 54 anexo). Mediante Nota JV-RGC-195/2012 de 5 de septiembre de 2012 (miércoles), el representante legal de la referida empresa, solicita aclaración y enmienda de la Resolución Administrativa ANH N° 2194, es decir a los 6 días hábiles de la notificación.

La L. N° 2341 de 23 de abril de 2002 de Procedimiento Administrativo, reglamenta el ejercicio del derecho constitucional de las personas a formular peticiones a las autoridades públicas, particularmente en el ámbito del Poder Ejecutivo y de los Sistemas de Regulación SIRESE, SIREFI y SIRENARE, en cuyo art. 11 (aclaratoria y complementación) del D.S. N° 27172 establece: I. "Los administrados que intervengan en el procedimiento podrán solicitar, dentro de los cinco días siguientes a su notificación o publicación, la aclaratoria de resoluciones que presenten contradicciones y/o ambigüedades". II. "Los Superintendentes resolverán la procedencia de la solicitud dentro de los cinco días siguientes a su presentación, sin recurso ulterior. La aclaración no alterará sustancialmente la resolución objeto de la misma". III. "La solicitud de aclaración interrumpirá el plazo para la interposición de los recursos administrativos y de la acción contencioso administrativa".

La Agencia Nacional de Hidrocarburos, al tomar conocimiento de la solicitud de aclaración y complementación, emitió acertadamente el Auto de 12 de septiembre de 2012, que desestimó la solicitud de aclaración y complementación, por la presentación extemporánea de la misma, por cuanto tampoco interrumpió el plazo para la interposición del recurso administrativo de revocatoria. En ese contexto, a fs. 62 del Anexo, se desprende inequívocamente que el recurso de revocatoria impugnando la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012 de 24 de agosto, fue presentado el 17 de septiembre de 2012, es decir a los 14 días hábiles de notificada con la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012, consiguientemente fuera del plazo señalado por el art. 64 de la L. N° 2341, que refiere: "El recurso de revocatoria deberá ser interpuesto por el interesado ante la autoridad administrativa que pronunció la resolución impugnada, dentro de los 10 días siguientes a su

notificación”, por ello en la resolución impugnada no se advierte vulneración o lesión de los derechos subjetivos y principios fundamentales que se acusa.

V.2 En relación al segundo punto objeto de controversia: “Si la Nota Cite JV-RGC-195/2012 de 5 de septiembre, por el que la empresa actora solicitó aclaración, fue presentado dentro del plazo fijado por ley, y si el mismo cumple los presupuestos de un recurso de revocatoria”, de los datos procesales se tiene los siguientes extremos:

En criterio y razonamiento de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, la Nota Cite JR-RGC-195/2012 constituye una solicitud de aclaración y complementación propia de la tramitación previa a la interposición de los recursos administrativos, por cuanto dicha Nota señala: “Solicita aclaración y enmienda de la Resolución Administrativa ANH N° 2194/2012 de 24 de agosto (Presupuesto Ejecutado 2008-Planta de Compresión Rio Grande)”, razonamiento que en criterio de éste Tribunal, es correcto, por cuanto el art. 11 del D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003, Reglamento de la L. N° 2341, es claro cuando señala: “art. 11.- (aclaratoria y complementación). I. Los administrados que intervengan en el procedimiento podrán solicitar, dentro de los cinco días siguientes a su notificación o publicación, la aclaratoria de resoluciones que presenten contradicciones y/o ambigüedades. III. La solicitud de aclaración interrumpirá el plazo para la interposición de los recursos administrativos y de la acción contencioso administrativa”.

Por ello, la autoridad reguladora no tenía ninguna obligación ni responsabilidad del cumplimiento del art. 87 del citado Reglamento, relativo a la subsanación de defectos, al no tratarse ni asimilarse la citada nota Cite JV-RGC-195/2012 a ningún recurso de revocatoria, máxime si el mismo fue presentado recién el 17 de septiembre de 2012, en franco reconocimiento y aceptación de que la nota citada ut supra, no constituía ningún recurso, por ello tampoco era necesario cumplir con los presupuestos exigidos por el art. 86 del D.S. N° 27172.

A todo ello se debe añadir, que la Nota Cite JV-RGC-195/2012, fue también presentada de manera extemporánea, es decir fuera de los cinco días exigidos por el art. 11-II del D.S. N° 27172, de haberse presentado en el plazo fijado por ley, hubiera interrumpido el plazo para la interposición del recurso de revocatoria, negligencia que no puede ser suplido ni favorecer la dejadez del administrado por el principio de informalismo alegado por el recurrente, conforme a las SS.CC. Nos. 1102/2004-R de 16 de julio de 2004, y 1086/2012, de 5 de septiembre de 2012. Por lo que la Nota de solicitud de aclaración y complementación además de haber sido presentado fuera del plazo fijado por Ley, no constituye recurso de revocatoria ni puede ser asimilada como tal, por incumplir los requisitos exigidos por el art. 86 del D.S. N° 27172 y que además su solicitud fue extemporánea, por consiguiente la autoridad administrativa al confirmar la resolución de revocatoria, ajustó sus actos a la normativa legal vigente, no encontrando éste tribunal vulneración de ningún derecho subjetivo del administrado en la resolución impugnada.

V.3 Respeto al tercer punto objeto de controversia; si como emergencia de las problemáticas planteadas, el proceso administrativo se encuentra viciado de nulidad por la vulneración de los principios de informalismo, verdad material indubio pro actione por ende de los derechos a la defensa y debido proceso, se tiene.

La empresa actora acusó la nulidad del procedimiento administrativo, dado que la Nota Cite JV-RGC-195/2012, al haber cumplido con los requisitos y formalidades exigidas por ley para haber sido calificado con un recurso administrativo impugnatorio, aspecto que no habría sido considerado por la autoridad administrativa, en inobservancia de los principios de informalismo, verdad material e indubio pro actione, causando indefensión al administrado, vulnerando por ende el derecho a la defensa y al debido proceso, sin identificar ni demostrar en qué medida hubiera provocado indefensión al administrado o que acto procesal se hubiera realizado en violación de prescripciones legales sancionadas con nulidad, cuando la nulidad debe ser expresa, específica y determinante, por cuanto ningún trámite o acto judicial debe ser declarado nulo si la nulidad no está expresamente determinada por la ley, por ello no debe interpretarse desde el punto de vista subjetivo, refiriéndose al cumplimiento del acto, sino en su aspecto objetivo.

De antecedentes se desprende lo siguiente hechos fácticos de relevancia jurídica:

1. La R.A. N° 2194/2012 fue notificada a YPFB Andina S.A. el 28 de agosto de 2012.
2. El 5 de septiembre, mediante Nota cite JV-RGC-195/2012, solicita aclaración y complementación, cuya presentación se encuentra fuera del plazo señalado por el art. 11 del D.S. N° 27172.
3. YPFB Andina, interpuso recurso de revocatoria el 17 de septiembre de 2012, fuera del plazo fijado por el art. 64 de la L. N° 2341.

En merito a dichos antecedentes, e ingresando al desarrollo del objeto de controversia, corresponde señalar que el instituto de las nulidades procesales en el nuevo régimen legal vigente, el art. 17 de la L. N° 025 Ley del Órgano Judicial, circunscribe su procedencia únicamente ante irregularidades procesales reclamadas oportunamente en la tramitación de los procesos por la parte que se crea presuntamente perjudicada o por quien alegara vulneración de sus derechos fundamentales, íntimamente ligados al ejercicio del derecho a la defensa. Desde la interpretación de la C.P.E., la aplicación del nuevo sistema de nulidades procesales, se establece que, se debe tomar en cuenta que la oficiosidad de la nulidad es última ratio y constreñida a los casos determinados por ley oportunamente reclamadas en la tramitación de los procesos.

Asimismo, nuestra normativa aplicable al caso concreto, arts. 35.II y el art. 36-IV de la Ley del Procedimiento Administrativo (L. N° 2341 de 23 de abril del 2002), señala que las nulidades y anulabilidades de los actos administrativos, solo podrán ser invocados mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por ley. La excepción a esta regla de invocación de las nulidades y anulabilidades, se encuentra en el art. 55 del D.S. N° 27113 (Reglamento de la L. N° 2341), que establece que se revocará el acto anulable cuando el vicio ocasione la indefensión o lesione el interés público. Entendiendo por indefensión, el no tener conocimiento del proceso en cuestión como señala la S.C. N° 1357/2003-R de 18 de septiembre del 2003 al indicar: “(...) queda establecido de manera inobjetable que la indefensión en proceso, sólo puede ser denunciada y dada por cierta cuando se establece que la parte procesada no ha tenido conocimiento alguno del proceso seguido en su contra, de modo que no podrá alegarse aquélla cuando tuvo conocimiento material de la existencia del proceso e incluso intervino en él presentando memoriales y formulando peticiones inherentes a su defensa”; y se entiende por orden público las libertades,

derechos y garantías fundamentales y que estos tienen un límite en la ley (principio de reserva legal), así se deduce de las SS.CC. Nos. 779/2005-R de 8 de julio y 0083/2005 de 25 de octubre, que no ha sido modulado en sentido contrario.

Quien solicita nulidad debe probar que la misma le ocasionó perjuicio cierto e irreparable, que sólo puede subsanarse mediante la declaración de nulidad, es decir demostrar cuál es el agravio que le causa el acto irregularmente cumplido y si éste es cierto e irreparable; siempre que el interesado no hubiera consentido expresa o tácitamente el acto defectuoso, la primera cuando la parte que se cree perjudicada se presenta al proceso ratificando el acto viciado y la segunda cuando en conocimiento del acto defectuoso, no la impugna por los medios idóneos; incidentes, recursos, etc., dentro del plazo legal (Antezana Palacios Alfredo, 'Nulidades Procesales').

Además el que demande por vicios procesales y el mismo sea considerado por la autoridad judicial, debe tomar en cuenta que el acto procesal denunciado de viciado le debe haber causado gravamen, perjuicio personal y directo, además debe haberle colocado en un verdadero estado de indefensión, en el que el perjuicio debe ser cierto, concreto, real, grave y además demostrable, y dicho vicio procesal debió ser argüido oportunamente en la etapa procesal correspondiente. La inconcurrencia de estas condiciones que deben ser explicadas por el impetrante en forma clara, concreta y precisa, da lugar al rechazo del pedido de nulidad. Debe demostrarse además que los medios de defensa de los que ha sido privado de oponer o las que no ha podido ejercitar con la amplitud debida, en razón a que la sanción de nulidad debe tener un fin práctico y no meramente teórico, pues no basta la invocación genérica de la lesión al derecho a la defensa o debido proceso, habida cuenta que las normas procesales sirven de base para asegurar la defensa en juicio y no para dilatar o entorpecer la resolución, extremos que en el sub lite el demandante no enervó objetivamente, por el contrario, permitió voluntariamente expirar el plazo para la presentación de la nota de aclaración y complementación, así como en la presentación extemporánea del recurso de revocatoria, dejadez o negligencia no puede suplir o subsanar el principio de informalismo y favorabilidad, para luego acusar violación de los principios de verdad material e indubio pro actione, cuando en realidad la autoridad administrativa estaba impedida de la consideración de los puntos de controversia de fondo, debido a que el administrado no presentó oportunamente sus recursos.

En tal sentido, éste Tribunal de Justicia constituido en control de legalidad, llega al convencimiento de que no existe ningún acto administrativo anulable que hubiera ocasionado indefensión del demandante o lesione el interés público, por consiguiente la Resolución Ministerial R.J. N° 087/2013 de 29 de julio, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal vigente, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa, tanto en el Auto de 12 de septiembre de 2012 y la Resolución Administrativa ANH N° 3152/2012 de 19 de noviembre impugnadas, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En relación al derecho de petición de información, al amparo del art. 24 de la C.P.E., y art. 16 de la L. N° 2341 de procedimiento administrativo, el administrado tiene el canal expedito a formular peticiones de manera verbal o escrita, y a la obtención de respuesta formal y pronta, aspecto que no debe ser entendida en sentido contrario o como negación de ese derecho, por el fundamento y razonamiento establecido en la presente resolución, siendo más bien un derecho constitucional reconocido a favor de toda persona.

En relación a la supuesta vulneración de los actos propios, señalar la admisión o radicatoria de un recurso no implica necesariamente una aceptación de consideración de argumentos de fondo, en la medida en que éstas resoluciones emitidas por la administración pública sean en la manera señalada en el parág. II del art. 89 del D.S. N° 27172 del RLPA-SIRESE, que establece la desestimación como una de las formas de resolución de un recurso por cuestiones de forma, cuando el recurso fuera interpuesto fuera de término.

Finalmente respecto al punto "Aspectos Económicos Financieros", no corresponde pronunciamiento de éste tribunal, dado que el objeto de los recursos administrativos de instancia se circunscribe únicamente a establecer la legalidad o ilegalidad de la actos administrativos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) que desestimó tanto la Nota Cite JV-RGC-195 /2012, como el recurso de revocatoria interpuesto por YPFB Andina fuera de plazo, es decir la nota el 5 de septiembre de 2012 y el recurso el 17 del mismo mes y año, por tanto al margen del plazo señalado en los arts. 11 del D.S. N° 27172 y 64 de la L. N° 2341. Los demás aspectos de fondo no merecen pronunciamiento por cuanto el ente regulador ni la autoridad jerárquica ingresaron a efectuar su análisis, por ello no constituye objeto de controversia en la presente litis. Por tales consideraciones, no corresponde a la instancia jurisdiccional ingresar al análisis de este argumento de fondo, ocasionado por la extemporánea presentación de su nota de solicitud de aclaración y complementación, y recurso administrativo de revocatoria respectivamente.

#### V.4. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, éste Tribunal concluye que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía (ahora Ministerio de Hidrocarburos) al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación jurídica que se ajusta a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 163 a 182 vta. y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución Ministerial R.J. N° 087/2013 de 29 de julio.

**Relatora: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Vilca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



73

**Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Santa Cruz.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 19 a 23, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1050/2013 de 17 de julio (fs. 10 a 16), el memorial de contestación de fs. 52 a 55, la réplica de fs. 59 a 60 y vta., la duplica de fs. 63 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Mayra Ninoshka Mercado Michel, en su condición de Gerente Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0466-12 de 10 de octubre (fs. 17 a 18), se apersonó por memorial de fs. 19 a 23, manifestando que al amparo de lo previsto en el art. 2 de la L. N° 3092, en el art. 70 de la L. N° 2341, en los arts. 778 y ss. del Cód. Pdto. Civ. y en la S.C. N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1050/2013 de 17 de julio.

Expresó que la Administración Tributaria inició Sumario Contravencional en contra de CARITAS-Camiri, por el incumplimiento a la presentación de información a través del software RC-IVA Da Vinci, agentes de retención, correspondiente al periodo fiscal noviembre de 2006, al tener en su planilla de haberes correspondiente a dicho periodo, a dependientes con ingresos, sueldos o salarios brutos mayores a Bs 7.000.

Que se emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 849111492, notificado legalmente en forma personal, presentando el contribuyente descargos insuficientes, por lo que se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-00003731-10 de 15 de octubre, que luego de haber sido impugnada por el sujeto pasivo, por resolución jerárquica AGIT RJ 0463/2011 de 25 de julio, se dispuso la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-00003731-10 de 15 de octubre, ordenando que la Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales, pronuncie una nueva, fundamentando expresamente la valoración de los descargos presentados por el contribuyente.

Que en virtud de lo señalado, la Administración Tributaria emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0000148-12 de 27 de marzo, la que fue impugnada a través de recurso de alzada, emitiéndose en consecuencia la Resolución ARIT-SCZ/RA 0214/13 de 19 de abril, que revocó totalmente la resolución sancionatoria recurrida, por lo que el Servicio de Impuestos Nacionales dedujo recurso jerárquico, resolviéndose a través de la Resolución AGIT-RJ 1050/2013 de 17 de julio, que confirmó la pronunciada en alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Luego de una relación de los antecedentes en fase administrativa, indicó que el incumplimiento de deberes formales es independiente del pago de la obligación tributaria, encontrándose el contribuyente sujeto a las sanciones dispuestas en normas vigentes.

I.2.2.- Hizo referencia a las obligaciones del contribuyente, citando textualmente los numerales 8 y 11 del art. 70, como también el artículo 71 de la L. N° 2492.

I.2.3.- Manifestó que la facultad de emitir normas administrativas, nace de lo dispuesto por el art. 64 de la L. N° 2492 y que las resoluciones normativas de directorio emitidas, se encuentran dentro de los límites que la ley impone.

I.2.4.- Prosiguió indicando que las normas a las que el contribuyente se encuentra obligado, constituyen entre otras, el art. 40 del D.S. N° 27310, los arts. 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0029-05, así como el sub numeral 4.3 del numeral 4 del anexo "A" de la RND N° 10-0021-04, que establece en relación con el incumplimiento del deber formal como en el caso de autos, la sanción de UFV 5.000,- de multa tanto a personas naturales como jurídicas.

I.2.5.- Posteriormente, expresó respecto de la suspensión del curso de la prescripción, que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz, manifestó que la autoridad jerárquica, a través de la Resolución AGIT-RJ 0462/2011, resolvió anular obrados hasta el estado que se emita una nueva resolución sancionatoria, con fundamentación expresa sobre la valoración de los descargos presentados por el sujeto pasivo, habiéndose operado la prescripción el 31 de diciembre de 2010, por lo que no se aplica el concepto de interrupción del término de la prescripción.



Agregó que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, no tomó en cuenta lo que determina el parág. II del art. 62 de la L. N° 2492, pues la Resolución Sancionatoria N° 18-00003600-10 (debió decir N° 18-0003731-10), fue notificada con anterioridad a la prescripción de la sanción, conforme determina el art. 154 del Cód. Trib.

Argumentó que el art. 62 de la L. N° 2492 dispone la suspensión del término de la prescripción por la interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales, hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria, pero que además, no existe disposición en la ley, que determine que si se dispone la nulidad de obrados, no se deba aplicar la suspensión e interrupción del término de la prescripción por lo que tal argumento carece de sustento legal.

I.2.6.- Citó textualmente el art. 154 de la L. N° 2492, reiterando que el término de la prescripción se suspende por la interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales; que asimismo la norma señalada es aplicable a los procedimientos sancionadores y que el artículo 60 de la citada norma legal, determina que al notificarse el acto administrativo, la resolución sancionatoria en este caso, se interrumpe el término de la prescripción, correspondiendo computarlo nuevamente.

I.2.7.- Respecto de la prescripción, refirió que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), efectuó una errónea aplicación de la ley y particularmente de lo que dispone el artículo 324 de la Constitución Política del Estado, en relación con lo cual, citó la Sentencia N° 211/2011 de 5 de julio, emitida por la sala plena de la Corte Suprema de Justicia, aclarando que no prescriben las deudas por daño económico causado al Estado, además que la administración tributaria no renuncia a su derecho como acreedora.

### I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque la Resolución AGIT-RJ 1050/2013 de 17 de julio y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-0000148-12 de 27 de marzo.

### II.- De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 25 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre orden instruida para la notificación del tercero interesado, CARITAS-Camiri, en la calle Sargento Maceda N° 18, zona central de la ciudad de Camiri, encomendándose su cumplimiento a través del Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz, a efecto de poner en su conocimiento la controversia, recordándosele asimismo, que al tratarse de un proceso de puro derecho, solo puede estar a las resultas del mismo.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 11 de abril de 2014 como consta a fs. 137, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 38 y recibida según cargo de fs. 38 vuelta, disponiéndose por providencia de fs. 39, su arribo al expediente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. a 52 a 55, fue providenciado a fs. 56, disponiendo que se tiene apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 50), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló en relación con la suspensión del curso de la prescripción, que el 29 de mayo de 2008 se notificó a CARITAS-Camiri con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 000849111492, por incumplimiento del deber formal de presentar información generada por el software RC-IVA Da Vinci correspondiente al período fiscal noviembre de 2006, estableciendo una multa de UFV 5.000,-

Que posteriormente se notificó al contribuyente con la Resolución Sancionatoria N° 18-0003731-10, el 31 de diciembre de 2010 y que en relación con este acto que interrumpiría el curso de la prescripción, se tiene que si bien de acuerdo con el art. 61 de la L. N° 2492, la notificación con la resolución sancionatoria es causal de interrupción, en el presente caso, dicha resolución fue impugnada a través de recursos administrativos, resolviéndose el jerárquico a través de la Resolución AGIT-RJ 0463/2011 de 25 de julio que determinó anular la pronunciada en alzada ARIT-SCZ/RA 0112/2011 de 25 de abril, hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0003731-10, aclarando que la resolución jerárquica indicada, no fue objeto de impugnación por ninguna de las partes.

Añadió que en virtud de lo anterior, la Administración Tributaria notificó a CARITAS-Camiri con la Resolución Sancionatoria N° 18-0000148-12 de 27 de marzo, el 28 de diciembre de 2012; que al haberse anulado la resolución sancionatoria anterior, los actos posteriores no pueden dar lugar a ningún efecto jurídico como pretende el Servicio de Impuestos Nacionales.

Que la subsanación o convalidación de un acto, implica la emisión de actos posteriores, los cuales al estar enmarcados en un mismo procedimiento contravencional, quedaron sin efecto legal; es decir, que la reiteración del acto anulado sin vicios, implica que surte efectos legales una vez emitido y notificado, pero no retroactivamente.

Que en el caso presente, la Resolución Sancionatoria N° 18-0000148-12 de 27 de marzo, que reemplazó la anulada N° 18-00003731-10 de 15 de diciembre y que se pretende considerar como acto interruptivo, siendo este el acto impugnado, cuya notificación produjo los efectos previstos en el art. 61 de la L. N° 2492, no corresponde.

Expresó que tratándose de la imposición de sanción por el período noviembre de 2006, el cómputo de la prescripción, en observancia del parág. I del art. 60 de la L. N° 2492, se inició, el 1 de enero de 2007, concluyendo el 31 de diciembre de 2010, sin que se haya presentado causal alguna de interrupción o suspensión de acuerdo con lo previsto por los arts. 61 y 62 del mismo cuerpo normativo, habiéndose notificado la Resolución Sancionatoria N° 18-0000148-12, el 28 de diciembre de 2012, cuando las facultades de la administración tributaria habían prescrito.

Sostuvo que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la endeble demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

### II.3.- Petitorio

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1050/2013 de 17 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 59 a 60 y vuelta, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda y que fue providenciado a fs. 61, admitiéndose la personería de Santos Victoriano Salgado Tico en representación de la Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0081-14 de 12 de febrero (fs. 58) y teniéndose por presentada la réplica, se corrió en traslado para la dúplica, cuyo memorial fue presentado a fs. 63 y vuelta, en el que del mismo modo se ratificó lo manifestado en el memorial de contestación a la demanda, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 64, se tuvo por presentada la misma, ordenándose que antes de decretar autos para sentencia, la demandante deberá presentar la orden instruida dirigida al tercero interesado, debidamente diligenciada.

Por otra parte, se determinó notificar a la Procuraduría General del Estado en cumplimiento del art. 79 del Cód. Proc. Civ., ordenándose que por secretaría se libre provisión compulsoria, comisionando su ejecución a través de la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Presentado el memorial de fs. 67 a 68 y vuelta, por providencia de fs. 69 se tuvo apersonada a Paola Verónica Oropeza Terán en representación de la Procuraduría General del Estado, teniéndose constancia de su notificación según la literal de fs. 98, además de la expresión de intervención negativa de dicha institución en el presente proceso.

Por el Informe de fs. 120, se establece que no pudo ser notificada CARITAS-Camiri como tercero interesado por no llevar ya la institución que se menciona, dicha razón social, habiéndose devuelto la orden instruida a través de la nota de fs. 135, providenciándose a fs. 136 que se ponga en conocimiento de la parte contraria, solicitándose luego por memorial de fs. 141, la notificación del tercero interesado por edictos, ordenándose tal diligenciamiento por providencia de fs. 142, previo cumplimiento de las formalidades de ley.

Efectuadas las publicaciones y cumplidas las formalidades de ley, por memorial de fs. 149 y vuelta, la entidad demandante presentó copia de las mismas, disponiéndose la reserva del plazo previsto en el parág III del art 78 del Cód Proc Civ.

Finalmente, por memorial de fs. 155, la Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales solicitó se dicte autos para sentencia, providenciándose a fs. 156, que al no haberse apersonado el tercero interesado en el plazo establecido por ley, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decreta "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en sala plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la administración tributaria emitió el auto inicial de Sumario Contravencional N° 1014309028, el 26 de mayo de 2008 y fue notificado, el 29 de mayo (fs.7, anexo 2).

III.2.- Presentados descargos por el contribuyente, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0003731-0 de 15 de diciembre (fs. 22 a 24, anexo 2), notificada por cédula el 31 de diciembre de 2010 (fs. 25, anexo 2), por la que se determinó sancionar al contribuyente CARITAS-Camiri, por incumplimiento en la presentación de la información Software RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención, por los períodos fiscales noviembre y diciembre de 2006, prevista como Incumplimiento de deber formal en el sub numeral 4.3 del numeral 4 del anexo "A" de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0021-04, en la suma de UFV 5.000,-

III.3.- Interpuestos los recursos administrativos que prevé la ley, la Autoridad General de Impugnación Tributaria dictó la Resolución AGIT-RJ 0463/2011 de 25 de julio (fs. 34 a 67, anexo 2), por la que determinó anular la Resolución ARIT-SCZ/RA 0112/2011 de 25 de abril, pronunciada en recurso de alzada, con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0003731-10 de 15 de diciembre inclusive, "...debiendo la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, emitir una nueva Resolución que exponga expresamente en su fundamentación la valoración de los descargos presentados por el sujeto pasivo..."

III.4.- En cumplimiento de la resolución señalada en el punto anterior, la Administración Tributaria emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0000148-12 de 27 de marzo (fs. 70 a 73, anexo 2), notificada personalmente a la Administradora del contribuyente (fs. 82, anexo 2), el 28 de diciembre de 2012, determinando sancionar al contribuyente CARITAS-Camiri, por incumplimiento en la presentación de la información Software RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención, por el período fiscal noviembre de 2006, prevista como Incumplimiento de deber formal en el sub numeral 4.3 del numeral 4 del Anexo "A" de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0021-04, en la suma de UFV 5.000,-

III.5.- A continuación, la contribuyente, CARITAS-Camiri, mediante documento de fs. 39 a 56 del anexo 1, interpuso recurso de alzada contra la resolución sancionatoria descrita precedentemente; recurso que fue resuelto a través de la Resolución ARIT-SCZ/RA 0214/2013 de 19 de abril (fs. 88 a 94 y vuelta, anexo 1), por la que se decidió revocar totalmente la Resolución Sancionatoria N° 18-0000148-12 de 27 de marzo.

III.6.- En virtud de lo anterior, la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), por memorial de fs. 106 a 108 del anexo 1, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1050/2013 de 17 de julio (fs. 130 a 136 y vuelta, anexo 1), decidiendo confirmar la Resolución ARIT-SCZ/RA 0214/2013 de 19 de abril; en consecuencia, revocó totalmente la Resolución Sancionatoria N° 18-0000148-12 de 27 de marzo, dejando sin efecto por prescripción la sanción por incumplimiento de deberes formales del período noviembre de 2006.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución impugnada, dejando sin efecto por prescripción la sanción por incumplimiento de deberes formales impuesta mediante Resolución Sancionatoria N° 18-0000148-12, actuó de acuerdo a ley.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

##### V.1.- Análisis y fundamentación.

Inicialmente, cabe precisar, en relación con las afirmaciones de la demandante, que evidentemente no queda duda que el incumplimiento de deberes formales, es una figura independiente del pago de la obligación tributaria; del mismo modo, encontrándose descritas, por mandato legal las obligaciones del contribuyente en los numerales 8 y 11 del art. 70, como también el art. 71 de la L. N° 2492, de acuerdo a la cita efectuada por la demandante, son de cumplimiento obligatorio.

Es también cierto que de acuerdo con lo que establece el art. 64 de la L. N° 2492, la Administración Tributaria tiene la facultad de emitir normas administrativas en la vía reglamentaria, dentro de los límites que la ley le impone, entre las que se encuentran las Resoluciones Normativas de Directorio (RND).

Realizadas las precisiones precedentes, corresponde ingresar a analizar las disposiciones en virtud de las cuales el contribuyente se encuentra obligado, en relación con el caso concreto.

El art. 40 del D.S. N° 27310, reglamentario de la L. N° 2492, norma acerca del incumplimiento de deberes formales en relación con lo que dispone el párrafo I del artículo 162 de la L. N° 2492, haciendo referencia a personas jurídicas, incluidas empresas unipersonales.

Por su parte, los artículos 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0029-05, determinan: "Artículo 4 (Agentes de Retención) los empleadores o agentes de retención deberán consolidar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el 'Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención', y remitirla mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales mediante el sitio web ([www.impuestos.gov.bo](http://www.impuestos.gov.bo)) de; impuestos nacionales o presentando el medio magnético respectivo en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción, en la misma fecha de presentación del Formulario 98."

||Por su parte, el artículo 5 de la misma norma, indica: "Los Agentes de Retención que no cumplan con la obligación de presentar la información del 'Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, serán sancionados conforme lo establecido en el artículo 162 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Cód. Trib. Boliviano, y en el numeral 4.3 del anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004. El pago de la multa no exime al agente de retención de la presentación de la información requerida." Finalmente, el sub

numeral 4.3 del num. 4 del anexo "A" de la RND N° 10-0021-04, señala que la sanción al incumplimiento del deber formal de entrega de información en los plazos, medios y lugares establecidos en normas específicas para los agentes de información, es de UFV 5.000,- tanto para personas naturales y empresas unipersonales, como para personas jurídicas.

V.2.- En cuanto al hecho, que emitida la Resolución de Alzada ARITSCZ/ RA 0214/2013 de 19 de abril, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz manifestó que la autoridad jerárquica, a través de la Resolución AGIT-RJ 0462/2011, resolvió anular obrados hasta el estado que se emita una nueva resolución sancionatoria, con fundamentación expresa sobre la valoración de los descargos presentados por el sujeto pasivo, habiéndose operado la prescripción el 31 de diciembre de 2010, sin tomar en cuenta lo que determina el parág. II del art. 62 de la L. N° 2492, pues la Resolución Sancionatoria N° 18-00003600-10 (debió decir N° 18-0003731-10), fue notificada con anterioridad a la prescripción de la sanción, conforme determina el art. 154 del Cód. Trib.; debiendo considerarse que el referido art. 62 de la L. N° 2492 dispone la suspensión del término de la prescripción por la interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales, hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria, pero que además, no existe disposición en la ley, que determine que si se dispone la nulidad de obrados, no se deba aplicar la suspensión e interrupción del término de la prescripción por lo que tal argumento carece de sustento legal, corresponde el análisis siguiente:

V.2.1.- Seguido el procedimiento sancionatorio por la administración tributaria, evidentemente llegado el proceso administrativo al estado de resolverse el recurso jerárquico deducido por CARITAS-Camiri, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a través de la Resolución AGIT-RJ 0462/2011 de 25 de julio, determinó anular obrados hasta la emisión de la Resolución Sancionatoria N° 18-0003731-10 de 15 de diciembre inclusive, "...debiendo la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, emitir una nueva Resolución que exponga expresamente en su fundamentación la valoración de los descargos presentados por el sujeto pasivo..." Cabe precisar que la resolución sancionatoria referida, fue notificada al sujeto pasivo, el 31 de diciembre de 2010.

V.2.2.- Ahora bien, en cuanto a la prescripción de las facultades de la administración para imponer la sanción, debe tomarse en cuenta que se trató del período noviembre de 2006, con vencimiento en diciembre del mismo año, por lo que de acuerdo con lo que dispone el num. 3 del parág. I del artículo 59 de la L. N° 2492, prescribe en el término de 4 años. Por otra parte, en virtud de lo que establece el parágrafo I del art. 60 de la L. N° 2492, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo; es decir, que en el presente caso, el inicio del cómputo de la prescripción, corresponde al 1 de enero de 2007, extendiéndose hasta el 31 de diciembre de 2010.

V.2.3.- El parág. II del art. 62 de la L. N° 2492, invocado por la demandante, indica: "La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo."

En el caso en estudio, no se produjo la suspensión y no resulta aplicable la norma citada, pues el contribuyente no interpuso recurso administrativo o proceso judicial alguno; es más, notificada la Resolución AGIT-RJ 0463/2011 de 25 de julio, ninguna de las partes la impugnó por la vía del contencioso administrativo que era lo que hubiera correspondido, dejando que el procedimiento sancionador retorne al momento de emitir la nueva resolución sancionatoria, por lo que fue la propia administración tributaria, que al no impugnar en la vía judicial la resolución pronunciada en recurso jerárquico, permitió su ejecutoria y al haberse declarado nula la Resolución Sancionatoria N° 18-0003731-10 de 15 de diciembre, la misma es jurídicamente inexistente.

V.2.4.- Sobre lo alegado respecto del hecho que no existe disposición en la ley, que determine que si se dispone la nulidad de obrados, no se deba aplicar la suspensión o interrupción del término de la prescripción, las causas que determinan la prescripción, se encuentran previstas y responden a la determinación de la ley, sin que estas puedan ser interpretadas en sentido extensivo o restrictivo. En el caso presente no se aplica la suspensión ni la interrupción del término de la prescripción, precisamente por mandato legal; porque al no haber sido impugnada la resolución jerárquica que determinó la nulidad de obrados, se permitió la ejecutoria de la misma, expulsando de la vida jurídica la Resolución Sancionatoria N° 18-0003731-10, que efectivamente fue notificada el 31 de diciembre de 2010, justo antes que se opere la prescripción, pero que al declararse nula, se reitera, no existe jurídicamente.

Adicionalmente, se debe considerar que si la administración tributaria consintió en la ejecutoria de la resolución jerárquica que determinó la nulidad de la resolución sancionatoria referida, es porque aceptó la falta de valoración de los descargos presentados por el contribuyente. Por lo anterior, se retrotrajo el trámite al estado de dictar nueva resolución sancionatoria, la que efectivamente fue notificada al contribuyente, el 28 de diciembre de 2012, cuando las facultades de la administración para imponer sanciones, habían prescrito.

V.3.- En relación con lo afirmado por la demandante en sentido que de acuerdo con lo dispuesto por el art. 154 de la L. N° 2492, el término de la prescripción se suspende por la interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales, pues es aplicable a los procedimientos sancionadores y que el artículo 60 de la citada norma legal, determina que al notificarse el acto administrativo, se interrumpe el término de la prescripción, correspondiendo computarlo nuevamente, ello no es evidente, por las siguientes razones: El parágrafo I del art. 154 de la L. N° 2492, dispone: "I. La acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo."

Es decir, que de acuerdo con la norma citada, son aplicables a las acciones sancionatorias, las disposiciones contenidas en los arts. 61 y 62, relativos a la interrupción y suspensión del término de la prescripción, cuando corresponda. Por su parte, el artículo 60 del mismo compilado, hace referencia simplemente al momento en que se inicia el cómputo del término de la prescripción.

En este sentido, la interrupción del término de la prescripción, se produce en los supuestos descritos por el art. 61 de la L. N° 2492 y son: "a) La notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa. b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago."

De acuerdo con la norma citada, en el caso de autos no se produjo ninguno de los supuestos señalados, por lo que no se produjo la interrupción del término de la prescripción. El art. 62 de la L. N° 2492, sobre la suspensión del cómputo del término de la prescripción, señala que este efecto se producirá con: "I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo."

Tampoco son aplicables al caso de autos los supuestos descritos por la norma en este caso, ya que no se trató de la notificación con el inicio de un proceso de fiscalización, ni se presentó petición o recurso alguno que hubiera motivado la necesidad de aguardar la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución de un fallo, pues lo que ocurrió fue que se determinó la nulidad de la resolución sancionatoria señalada, o lo que es lo mismo, su eliminación de la vida jurídica.

Dicho en otras palabras, una resolución nula no podía provocar la interrupción ni la suspensión del cómputo del término de la prescripción, pues en los hechos esa resolución no existe jurídicamente y una vez anulada, más aun si no se impugnó tal determinación por la vía del proceso contencioso administrativo, no podía retornar a la vida jurídica. Es por ello, que habiéndose retrotraído el procedimiento administrativo hasta el estado de dictar una nueva resolución sancionatoria, cuando ésta fue notificada, la prescripción ya se había operado.

V.4.-En referencia a la cita de la Sentencia N° 211/2011 de 5 de julio, emitida por la sala plena de la Corte Suprema de Justicia, el razonamiento en ella desarrollado no es aplicable en el presente caso, pues parte de un supuesto fáctico distinto, se trata de la aplicación retroactiva de la norma considerando la etapa de transición entre la vigencia de la L. N° 1340, Cód. Trib. de 28 de mayo de 1992, que quedó abrogado al entrar en vigencia el Cód. Trib. vigente, L. N° 2492, debiendo tomarse en cuenta la determinación asumida por el Tribunal Constitucional a través de la S.C. N° 28/2005 de 28 de abril, que declaró la constitucionalidad del párrafo tercero de la Disposición Transitoria Primera del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, reglamentario de la L. N° 2492, que establece que "...las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la L. N° 2492 se sujetaran a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la L. N° 1340 de 28 de mayo de 1992." Sobre la interpretación y aplicación del art. 324 de la C.P.E., se debe recordar a la demandante que la jurisprudencia es dinámica y que este Supremo Tribunal de Justicia, a través de la emisión de uniformes fallos al respecto, ha efectuado la interpretación de la norma señalada, tomando en cuenta que la misma no es aplicable en el sentido pretendido, sino que tal previsión se halla vinculada al daño económico causado al Estado por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, o en relación con ella si se diere la participación de particulares con afectación al Estado, en el marco de la L. N° 1178.

Adicionalmente y en relación con el ámbito del derecho administrativo sancionador, cabe recordar que la jurisprudencia constitucional se ha expresado sobre el particular, a través de la S.C. N° 1863/2010-R de 25 de octubre, entre otras, indicando: "El proceso administrativo, debe hallarse impregnado de todos los elementos del debido proceso, que deben ser respetados en su contenido esencial en cuanto al juez natural, legalidad formal, tipicidad y defensa irrestricta. Entendimiento que concuerda con la doctrina del derecho sancionador administrativo cuando se afirma: 'Que este no tiene esencia diferente a la del derecho penal general, y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas la administración, y las sanciones penales los tribunales en materia penal.' (García de Enterría, E. y Fernández, T.R., Curso de Derecho Administrativo, II, Civitas, Madrid, 1999, pág. 159)."

Finalmente, el Tribunal Supremo de Justicia, ha expresado en la Sentencia N° 101/2015 de 24 de marzo, que "...sólo el acto determinativo válido, vigente y subsistente, interrumpe el curso de la prescripción, no así un acto anulado por un fallo de última instancia administrativa, por lo tanto (...) que quedó nula por la reposición de obrados, no puede generar el efecto jurídico de interrupción de la prescripción..."

Por su parte, en la Sentencia N° 382/2015 de 21 de julio, la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia, ha manifestado el siguiente razonamiento: "...que anuló obrados hasta la emisión de nueva vista de cargo, acto que fue confirmado por resolución jerárquica (...), lo que conlleva que por principio de seguridad jurídica todos esos actos administrativos y actuados realizados por la administración tributaria no tienen efecto legal alguno, al haberse declarado la nulidad de obrados, por consiguiente no debe considerarse a efecto de determinar la interrupción de la prescripción..."

La Sentencia N° 31/2016 de 11 de mayo, pronunciada por la sala contenciosa, contenciosa administrativa, social y administrativa primera del Tribunal Supremo de Justicia, al resolver un proceso contencioso administrativo, indicó: "...Al respecto, si bien la resolución determinativa (...), tiene el carácter interruptivo del cómputo de la prescripción, empero, se tiene que la citada resolución determinativa, fue objeto de impugnación mediante demanda contenciosa tributaria, y como resultado de la misma se emitió la sentencia con calidad de Cosa Juzgada N° 007/2008, que dispuso anular la misma, por consiguiente, su efecto de interrupción no causa ningún efecto legal en el presente proceso, así se entiende del contenido del art. 48 del D.S. N° 27113 (RLPA) que establece que 'el acto administrativo se presume válido mientras la nulidad del mismo no sea declarada en sede administrativa mediante resolución firme o en sede judicial mediante sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada.'"

#### V.5.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1050/2013 de 17 de julio, confirmando la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que la administración tributaria impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta interrupción o suspensión del cómputo del término de la prescripción, como efecto de la declaración de la nulidad de la Resolución Sancionatoria N° 18-0003731- 10 de 15 de diciembre de 2010, hasta que se emita una nueva que exponga expresamente en su fundamentación la valoración de los descargos presentados por el sujeto pasivo, sin tomar en cuenta que como se expresó en la fundamentación de la presente sentencia, al haber sido expulsada de la vida jurídica la referida resolución, no causa efecto legal; y la que se emitió en sustitución, N° 18-0000148-12 de 27 de marzo de 2012, fue notificada el 28 de diciembre de 2012, cuando las facultades de la administración tributaria de imponer sanciones, habían prescrito.

Por ello, de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa que rige la materia, así como de la interpretación y aplicación de la jurisprudencia desarrollada por este Supremo Tribunal de Justicia, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1050/2013 de 17 de julio, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 19 a 23, interpuesta por Mayra Ninoshka Mercado Michel, en su condición de Gerente Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1050/2013 de 17 de julio, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT). Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relatora: Magistrado Dr. Dra. Fidel Marcos Tordoya Rivas.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Vilca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



74

**Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Santa Cruz.**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 28 a 31 vta., en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1174/2013 de 29 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 34, la contestación de fs. 53 a 56 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 60 a 61vta. y 91 a 91 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que como resultado del Control Diferido Inmediato (CDI) efectuado a la Declaración Única de Importación (DUI) 2012/701/C-8341, emitió la Resolución Determinativa AN-ULEZR-R.D.-059/2012, resolviendo declarar PROBADA la contravención de omisión de pago

descrita en la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC N° 015/2012, en contra de Raymundo Richard Guzmán Montaña como representante legal de PROINSE y de la Agencia Despachante de Aduanas (ADA) CUMBRE S.R.L. representada legalmente por Pablo Mier Garron. Contra esta resolución, los sujetos pasivos interpusieron recurso de Alzada, cuyo trámite concluyó con la resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0285/2013, que resolvió anular obrados hasta la vista de cargo, inclusive.

Siendo esta resolución contraria a los intereses de la Administración Aduanera (AA), indica que interpuso recurso jerárquico, concluyendo esta instancia con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1174/2013 de 29 de julio, que resolvió confirmar lo dispuesto por la instancia de alzada.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostiene que la AGIT interpretó erróneamente la norma, cuando estableció la vulneración al debido proceso, por no haberse aplicado correctamente el procedimiento de Control Diferido, aprobado mediante Resolución de Directorio (R.D.) 01-004-09; argumentando, que como resultados del examen documental y aforo físico, surgieron las siguientes observaciones: 1. Duda razonable respecto al valor declarado de la mercancía, en razón al factor de riesgo “precios ostensiblemente bajos” (art. 49 de la Resolución 846 de la CAN); y 2. Indicios de la comisión de la contravención tributaria de omisión de pago (art. 165 de la L. N° 2492 CTB), en vista de que el ítem “partes de fotocopiadoras”, no fue consignado en la DUI C-8341, provocando un pago de menos tributos aduaneros.

Continúa, indicando que estos resultados fueron plasmados en la Diligencia Informativa AN-UFIZR-DIL-0041/2012, y luego en el Informe AN-UFIZR-IN 861/2012 que dio lugar a la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-015/2012 y posteriormente a la Resolución Determinativa AN-ULEZR-R.D. 059/2012, actuaciones que en todo momento fueron de pleno conocimiento del sujeto pasivo y que se ajustaron a lo establecido en la R.D. N° 01-004-09, otorgando al sujeto pasivo amplia e irrestricta libertad de asumir defensa.

En cuanto a la observación de la AGIT, en sentido de que el procedimiento realizado no se ajustó a lo dispuesto en los arts. 257, 258 y 260 del D.S. N° 25870 RLGA ni a la R.D. N° 01-004-09, señala que al tratarse de un proceso de fiscalización de control diferido inmediato, no es imperativo que se prosiga con la emisión del informe de variación de valor, pues la R.D. dispone específicamente que solo “...en caso de corresponder”, el fiscalizador deberá emitir el informe de variación de valor, aspecto que no fue considerado por la AGIT, ya que en el presente caso no correspondía emitir el mismo, al haberse evidenciado la existencia de indicios de la comisión de la contravención de omisión de pago, procediendo a encauzar esta conducta al procedimiento correcto, emitiendo la vista de cargo y posterior resolución determinativa, conforme lo previsto en los arts. 99 y 169 de la L. N° 2492 CTB, y en los incisos b) y e) del num. 4 literal C, de la R.D. N° 01-004-09.

#### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se anulen la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1174/2013 de 29 de julio y la resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0285/2013 de 26 de abril, declarándose firme y subsistente la Resolución Determinativa AN-ULEZR- R.D. 059/2012 de 28 de noviembre.

#### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 29 de abril de 2014, cursante de fs. 53 a 56 vta., señalando lo siguiente:

Transcribe lo dispuesto en los inc. b) y e) del num. 4, literal C de la R.D. N° 01-004-09, y señala que en el presente caso, la AA emitió la vista de cargo y posterior resolución determinativa, procesando a través de éstas, tres diferentes situaciones identificadas: 1) Los indicios de omisión de pago por no registrarse el ítem de partes de fotocopiadora; 2) Las contravenciones aduaneras por llenado incorrecto de la Declaración Andina de Valor (DAV); y 3) La duda razonable generada sobre el valor de la mercancía en base al factor de riesgo “precios ostensiblemente bajos”; resolviendo en todos los casos, declarar probada la comisión de la contravención aduanera tributaria de omisión de pago y determinando una deuda tributaria de 73.134.00 UFV (Setenta y Tres Mil Ciento Treinta y Cuatro 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), por tributo omitido más sanción.

En relación a lo anterior, indica que las actuaciones de la AA no se ajustaron a derecho, debido a que se trata de procedimientos diferentes en cada caso, el primero referido a una demasía de mercadería que genera deuda tributaria y sanción por omisión de pago, el segundo, referido a una contravención por error en el llenado de la DAV, sujeto a una multa por incumplimiento a deber formal, y el tercero respecto a la determinación de un valor de sustitución de 43.592,00 \$us., debiendo en este último emitirse informe de variación del valor, cuya resolución determinativa no establezca multa ni sanción, en aplicación del procedimiento establecido en los arts. 257, 258 y 260 del D.S. N° 25870 RLGA.

Advierte además, que la instancia de alzada, determinó la vulneración al debido proceso debido a que las actuaciones de la AA no se ajustaron a la normativa legal vigente, siendo incongruentes los argumentos del demandante, cuando señala no existió vulneración a este

principio, porque valoraron toda la documentación presentada por el sujeto pasivo y pusieron en conocimiento del mismo los actuados de manera oportuna.

Con esa base refiere, que la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso, y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada.

#### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1174/2013 de 29 de julio, emitida por la AGIT.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1. El 30 de enero de 2012 se registró y validó la DUI C-8341, que ampara la importación de fotocopiadoras realizada por Raimundo R. Guzmán Montaña/ PROINSE a través de la ADA CUMBRE S.R.L. En la misma fecha, la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional Santa Cruz emitió y notificó a la ADA, la nota AN-UFIZR-NC-N° 47/2012, comunicándole que la referida DUI fue seleccionada para CDI, por lo que solicitó la entrega de la documentación de respaldo en originales.

III.2. Realizado el examen físico y documental de las mercancías consignadas en la DUI, la AA emitió Diligencia Informativa AN-UFIZR-DIL-0041/2012, comunicando al sujeto pasivo que se ha generado una duda razonable en base a los siguientes factores de riesgo: precios ostensiblemente bajos, tipo de mercancía y país de origen, solicitando una explicación complementaria, así como documentos que certifiquen el valor de la mercadería; mereciendo respuesta por parte de la ADA, a través de la nota AAC-AA-GGL 042/2012, en la que adjunta la documentación requerida.

III.3. En mérito al informe AN-UFIZR-IN 170/2012, la AA emitió y notificó la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-015/2012 de 16 de marzo, en la que comunica al sujeto pasivo los resultados del CDI y establece la presunta comisión de la contravención de Omisión de Pago, determinando una deuda tributaria de 73.134,00 UFVs, y otorgando a los sujetos pasivos el plazo de 30 días para que la presentación de descargos.

V.4. Evaluados los descargos presentados, se concluye mediante Informe AN-UFIZR-IN 957/2013, que estos no resultan suficientes para desvirtuar las observaciones realizadas, consiguientemente, la AA emitió la Resolución Determinativa AN-ULEZR-R.D.-59/2012 de 28 de noviembre, declarando probada la comisión de la contravención de omisión de pago descrita en la vista de cargo contra los sujetos pasivos y ratificando la deuda tributaria determinada.

Ante este hecho los sujetos pasivos interpusieron recurso de alzada, cuyo trámite concluyó con la Resolución ARIT-SCZ/RA 0285/2013 de 26 de abril, que dispuso anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la vista de cargo, inclusive, instruyendo a la AA regularizar el procedimiento y emitir el correspondiente Informe de Variación de Valor, así como aplicar la unificación de procedimiento para procesar la omisión de pago y las contravenciones aduaneras. Contra esa determinación, Willan Elvio Castillo Morales, en representación de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, interpuso recurso de jerárquico, mismo que se resolvió mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1174/2013 de 29 de julio, que confirmó la Resolución de Alzada, ratificándose la nulidad de obrados, conforme lo dispuesto en la instancia anterior.

#### IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la administración

#### Aduanera.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si la administración aduanera contravino el procedimiento establecido para el control diferido inmediato (R.D. N° 01-004-09), al procesar la variación de valor a través de una vista de cargo y no mediante informe de variación de valor.



#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Con carácter previo, corresponde referirnos a la S.C. N° 0160/2010-R de 17 de mayo, en la que el Tribunal Constitucional manifiesta: “El debido proceso, está reconocido constitucionalmente como derecho y garantía jurisdiccional a la vez, por los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E. (...), y como derecho humano por los arts. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y ya fue desarrollado y entendido por este Tribunal como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar;(…)” (las negrillas son nuestras). Por su parte, el art. 68-6 de la L. N° 2492 CTB, reconoce a los sujetos pasivos el derecho al debido proceso, siendo en consecuencia, de inexcusable observancia por todas las autoridades dentro de los procesos tributarios.

Ahora bien, el art. 48 del D.S. N° 27310, dispone que: “la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492 en las fases de control anterior, control durante el despacho “aforo” u otra operación aduanera y control diferido”; y la R.D. N° 01-004-09, que aprueba el Procedimiento de Control Diferido, señala en su punto C. num. 4-b) y e), que:

“Si como resultado de la inspección física y documental realizada se determina que:

b) Existe variación del valor, el fiscalizador solicita información adicional al importador y en caso de ser necesario a terceras personas a través de diligencia informativa según anexo VI, otorgando un plazo de 5 días hábiles.

Recibida la documentación presentada por el importador y/o terceras personas, el fiscalizador analiza los descargos y en caso de corresponder emite y notifica el informe de variación de valor.

(...)En caso de no aceptación del informe de variación de valor el operador podrá presentar boleta de garantía por los tributos omitidos y presentará descargos en un plazo de 20 días, el fiscalizador en un término de 5 días deberá evaluar los descargos y/o proyectar una resolución determinativa sin multa ni sanción alguna en tanto no exista delito aduanero.(...)

e) Existen indicios de comisión de contravención por omisión de pago dentro de los alcances del art. 165 del CTB y la comisión de otras contravenciones aduaneras conforme lo establecido en el art. 160-5 y 6 del CTB el fiscalizador emite informe final detallando las observaciones determinadas previa aprobación del Jefe de Unidad de Fiscalización Regional y notifica.

El fiscalizador en un plazo de 3 días proyecta la vista de cargo previa aprobación del Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional y suscripción por parte del Gerente Regional para la aplicación del art.169 del CTB y Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras. (...).”

Finalmente, el inc. c) del art. 35 de la L. N° 2341 LPA, dispone que son nulos de pleno derecho los actos administrativos que hubiesen sido dictados prescindiendo total o absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

En este contexto normativo, y revisados los antecedentes del proceso, se tiene que la AA, cumpliendo el procedimiento establecido en la R.D. N° 01-004-09, emitió y notificó el Informe AN-UFIZR-IN 170/2012, señalando, que realizado el examen físico y documental de la mercadería consignada en la DUI, se evidenció: 1. Factores de riesgo que generan duda razonable sobre el valor declarado, determinándose en consecuencia un valor de sustitución (Variación del valor), 2. Existencia de ítems que no fueron declarados por el importador en la DUI (Contravención por omisión de pago), y 3. Errores en el llenado de la DAV (Contravenciones aduaneras).

Como se puede observar, cada uno de los resultados, se adecúa de forma independiente a uno de los casos establecidos en el num. 4 del literal C del “Procedimiento del Control Diferido”, y en vista de que la norma ha previsto un procedimiento específico para cada una de estas figuras, corresponde a la AA, dar cumplimiento a lo establecido en la normativa tributaria vigente y seguir a cabalidad los procedimientos determinados para cada uno de los casos, siendo cada uno de ellos de distinta naturaleza y finalidad.

De lo anterior, se infiere que para procesar la Variación de Valor, la AA debió proceder conforme lo señalado en el inc. b) del num. 4 literal C de la R.D., y emitir el respectivo Informe de Variación de Valor, cuya Resolución Determinativa no debió contemplar ni multas ni sanciones. Simultáneamente, a efectos de procesar la contravención por omisión de pago y las contravenciones aduaneras, debió considerar lo dispuesto por el inc. e) del num. 4 literal C de la R.D., y emitir vista de cargo que contenga ambos resultados, en mérito a la unificación de procedimientos.

Sin embargo, la AA desconoció e incumplió su propia normativa, viciando de nulidad el procedimiento, al emitir una vista de cargo en la que de forma ilegal y arbitraria procesó la variación del valor, estableciendo sobre la misma una sanción que no correspondía, y calificando a todas las conductas observadas del operador, como omisión de pago; sin advertir, que al ser diferentes los hechos y conductas observadas en cada caso, deben ser así también adecuadas a la figura que correspondan, por lo que deben ser procesadas de forma paralela pero no

conjunta, respetando los procedimientos establecidos para cada una de ellas, sin que por el hecho de que una de estas sea más reciente o de mayor gravedad, implique que las demás deban procesarse bajo esa figura.

En este entendido, es necesario recordar que todos los actos de la AA deben estar sometidos exclusivamente a la norma, en observancia al principio de legalidad que rige el procedimiento administrativo, dispuesto por el art. 4 de la L. N° 2341 LPA y aplicable en materia tributaria al amparo del art. 74 de la L. N° 2492 CTB; siendo evidente, que la AA ha incurrido en flagrante vulneración al debido proceso, por no regir sus actuaciones al procedimiento establecido para la realización del CID, y ante la existencia de vicios de nulidad en el procedimiento de determinación, corresponde aplicar el art. 35-I. inc. c) de la L. N° 2341 LPA.

Ante esta situación, resulta coherente y correcto el análisis realizado por la AGIT en su resolución de recurso jerárquico, cuando confirma la nulidad dispuesta en la resolución de alzada, en mérito a que los actos administrativos emitidos por la AA no han considerado el procedimiento formal previsto por normativa jurídica tributaria y aduanera, por lo que carecen de eficacia jurídica, encontrándose viciadas de nulidad, por no haberse enmarcado en el correspondiente procedimiento de determinación.

Finalmente, en cuanto al argumento del demandante, respecto a que no es imperativa la emisión del informe de variación de valor, porque la R.D. faculta al fiscalizador a hacerlo solo “en caso de corresponder”, es necesario aclarar que la AA ha realizado la interpretación de esta norma de forma sesgada e incompleta, con la finalidad de tergiversar el sentido con el que el legislador la concibió, ya que revisada la misma se tiene que esta señala: “Recibida la documentación presentada por el importador y/o terceras personas, el fiscalizador analiza los descargos y en caso de corresponder emite y notifica el Informe de variación de valor.”. Evidenciándose, de la lectura completa, que la facultad de emitir o no el Informe de variación de valor, está directamente vinculada y supeditada a los resultados que genere la compulsa de los descargos, pues dependerá de si estos se consideran suficientes o no para desvirtuar la observación; mas de ninguna forma puede deducirse que esta facultad se encuentra sujeta al procesamiento de otras observaciones y menos aún a la voluntad o criterio personal del fiscalizador.

## V.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución ahora impugnada, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, consiguientemente, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1174/2013 de 29 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relatora: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



75

**Gerencia Grande Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso administrativo.  
Distrito: La Paz.**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Juan Carlos Mendoza Lavandens contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 34 a 40, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1007/2013 de 9 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 132 a 134; réplica de fs. 139 a 140; dúplica de fs. 144; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Juan Carlos Mendoza Lavandens dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 34 a 40), con los siguientes fundamentos:

a. Sobre la aplicación de multas por incumplimiento a deberes formales incurrido por el contribuyente al no presentar la documentación requerida por la administración tributaria y su incidencia para la determinación en la base imponible. En fecha 1 de diciembre de 2010 requirió al contribuyente Fortaleza Leasing S.A. por requerimiento N° 00107290 documentación relativa al IVA e IT de la gestión 2008, sin embargo el contribuyente presentó documentación incompleta, situación que ameritó la emisión de la primera acta por contravención Tributaria vinculada al Proceso de Determinación N° 17411 conforme al Subnumeral 4.1 del anexo de la RND N° 10-0037 con la sanción de 3.000 UFV por incumplimiento de entrega de documentación en los plazos, medios y lugares establecidos, posteriormente mediante requerimiento N° 00110963 de 22 de marzo de 2011 nuevamente se solicitó al contribuyente presente documentación complementaria, empero dicho requerimiento también fue incumplido por lo que se emitió segunda acta por contravención tributaria vinculada al proceso de determinación N° 17420 que igualmente correspondió la multa de 3.000 UFV, al respecto sostuvo que la autoridad demandada realizó un análisis sesgado del proceso y omitió pronunciarse sobre las multas que deben aplicarse por la contravención en la que incurrió el sujeto pasivo, puesto que no se valoró correctamente los antecedentes administrativos, que para la liquidación del impuesto a las transacciones conforme el D.S. N° 21531, se debía contar con documentación original y fidedigna del contribuyente y no simples fotocopias, asimismo sostuvo que un acto es anulable por vicios de procedimiento únicamente cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados o lesiones el interés público, empero en el caso el contribuyente conocía el procedimiento de fiscalización que realizaba la administración y efectuó la determinación de la base imponible sobre base cierta de acuerdo a las autodeterminaciones efectuadas en declaraciones juradas por el sujeto pasivo que se presumen fiel reflejo de la verdad, por lo que la actuación de la administración fue correcta de acorde al principio de legalidad y presunción de legitimidad establecido por el art. 65 de la L. N° 2494 y el art. 4-g) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, por lo que en ninguna momento existió indicio de indefensión cuando la situación es creada por el propio contribuyente al abandonar voluntariamente su defensa al no hacer uso de su derecho a presentar descargos, hechos que demuestra que la anulación dispuesta de la vista de cargo y resolución determinativa es injusta, justificándose la determinación de la base imponible del IT sobre la determinación de la base imponible del IVA.

b. La determinación de la base imponible ya sea sobre base cierta o base presunta no puede repercutir en la anulabilidad de los actos administrativos emitidos por la administración tributaria. La determinación no pone en indefensión al contribuyente, pues la nulidad de la vista de cargo no se refiere a la determinación de la base imponible, sino a los requisitos esenciales establecidos en el art. 18 del D.S. N° 27310, puesto que la determinación de la base imponible ya sea sobre base cierta o presunta es una atribución de la administración tributaria en función a los documentos y pruebas que hubiera obtenido en la fase de fiscalización, por lo que en el caso la determinación de la base imponible no vulneró ningún derecho ni garantía establecida en el código tributario ni normas conexas para determinar su nulidad, pidiendo que este tribunal corrija ese aspecto.

c. Finalmente acusa que la Autoridad General de Impugnación Tributaria vulnera el principio de congruencia y pertinencia que deben tener todas las resoluciones o fallos administrativos, citando el A.S. N° 819 de 29 de noviembre de 2007 y SS.CC. Nos. 2016/2010-R de 9 de noviembre y N° 0486/2010-R de 5 de julio relativos a la congruencia y pertinencia de las resoluciones, sostuvo que la resolución de recurso jerárquico, citó elementos sueltos de la resolución de alzada, puntualizando los argumentos del contribuyente y no justificó a la determinación a la que arriba.

2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1007/2013 de 9 de julio, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y quede firme y subsistente la R.D. N° 0161/2011.

## II. Contestación de la demanda.

### 1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 5 de noviembre de 2013 (fs. 42) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 132 a 134), con los siguientes argumentos:

a. Respecto a los vicios de nulidad de la vista de cargo y resolución determinativa por inadecuada aplicación del método de determinación, señaló que dentro del proceso de determinación de oficio, en primer instancia se cuestionó la veracidad de lo declarado por el contribuyente, cuando la misma Ley en el art. 69 y 78 de la L. N° 2492 se presume la buena fe y transparencia de las actuaciones del contribuyente, presumiéndose que su declaración constituye un fiel reflejo de la realidad; sin embargo, la administración solo se limitó a comparar las bases imponibles de dos impuestos distintos, que si bien presentan hechos generadores que se perfeccionan en situaciones similares, cuentan con objetos y características especiales, principalmente en la actividad realizada por el contribuyente (arrendamiento financiero de bienes muebles) según la consulta al padrón, en la cual la base del IT difiere totalmente de la establecida conforme al art. 5 de la L. N° 843, es así que la comparación de las bases imponibles del IVA e IT y su diferencia, no se constituyen en base imponible para el impuesto a las transacciones tal cual expone la Vista de Cargo, es decir no representa la existencia de ingresos brutos emergentes de la realización de actividades que den lugar a la realización del hecho imponible del tributo; mas al contrario, simplemente representan indicios sobre los cuales el ente fiscalizador en uso de sus facultades que la ley de confiere debió iniciar una investigación a efectos de establecer - a través de elementos, situaciones de hecho y deducciones lógicas- el acaecimiento del hecho generador del impuesto, no siendo aceptable el criterio de la diferencia entre las bases declaradas para el IVA e IT constituye información suficiente para la determinación sobre base cierta.

b. La Resolución determinativa emitida sobre la base de la vista de cargo, no contiene fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la administración tributaria; y las especificaciones de la deuda tributaria expuesta en la vista de cargo, por lo que ambos actos se encuentran viciados de nulidad conforme el art. 96-III, y 99-II de la L. N° 2492, siendo que la vista de cargo carece de fundamentación, situación que implica una causal de indefensión para el contribuyente, impidiéndose asimismo que el acto cumpla con su finalidad, es decir, comunicar el resultado de la investigación realizada por la administración, exponiendo las causales que originan las observaciones y consecuentemente, abriendo un plazo para que el sujeto pasivo pueda descargar las mismas; y siendo que un acto es anulable cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para la L. N° 2341, aplicable supletoriamente por mandato del numeral 1 del art. 74 de la L. N° 2492 se evidenció la necesidad de sanear el procedimiento, anulando obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la vista de cargo.

c. Con relación a la vulneración del principio de congruencia y pertinencia, aclaró que para que la autoridad general de impugnación tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el recurso jerárquico, no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no solicitados oportunamente en estricta observancia del principio de congruencia, por lo que no cabe mayor consideración por ser aspectos impertinentes e inoportunos y no merecen mayor consideración por no corresponder en derecho.

### 2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

## III. Respuesta del tercero interesado.

### 3.1 Fundamentos de la respuesta del tercer interesado.

Cursa en obrados consta notificación mediante provisión citatoria al tercer interesado (fs. 44 a 58) y apersonamiento y respuesta (fs. 125 a 129) con los siguientes argumentos:

a. Régimen tributario de arrendamiento financiero vigente en la gestión 2008; de conformidad al inciso e) del art. 4 de la L. N° 843 dispone que el hecho imponible se perfecciona "en caso de arrendamiento financiero, en el momento del vencimiento de cada cuota y en el pago final del saldo del precio al formalizar la opción de compra". En el caso del IVA se encuentra gravado el pago de cada cuota cuyo hecho generador se perfecciona a su vencimiento, estando además gravado el pago final del precio la ejercerse la opción de compra, correspondiendo analizar la base sobre la cual se determina el impuesto; en este sentido, el art. 5 de la L. N° 843 dispone que la base imponible del IVA está constituida por el precio neto de venta de bienes muebles, de los contratos de obras y prestación de servicios y de toda otra prestación cualquiera fuera su naturaleza, el mismo art. Establece además en su apartado 2) que son integrantes del precio neto gravado los gastos financieros incluidos los contenidos en las cuotas de las operaciones de arrendamiento financiero y en el pago final del saldo. Recalcó que para las operaciones de arrendamiento financiero actualmente la base imponible del impuesto se encuentra constituida por el valor total de cada cuota, incluidos en su caso los respectivos gastos financieros. Por otro lado sostuvo que el IT grava toda actividad que se realiza en territorio nacional sea o no de carácter lucrativo, conforme el art. 72 de la L. N° 843 cuyo inc. f) del art. 2 del D.S. N° 21532 (Reglamento del IT) el hecho generador para el arrendamiento financiero se perfecciona en el momento del vencimiento de cada cuota y en el pago final del saldo del precio o valor residual del bien al formalizar la opción de compra, quedando claro que el hecho generador del IT se produce al mismo tiempo que el hecho generador del IVA; sin embargo, la base imponible no es la misma. Asimismo el art. 6 párrafo segundo del D.S. N° 21532 dispone: "En caso del arrendamiento financiero, la base imponible estará dada por el valor total de cada cuota menos el capital financiero contenido en la misma. Cuando ejerza la opción de compra, la base imponible estará dada por el monto de la transferencia o valor residual del bien" quedando

claro que la base imponible es diferente para el IVA y para el IT ya que en este último se toma como base la parte de la cuota reputada como interés y no así la cuota de capital que será excluida de la base para el cálculo del IT.

b. Refiere que la administración determinó la base del IT, sin utilizar ninguno de los medios contemplados por la L. N° 2492 y de conformidad a lo establecido en el art. 43 de la citada norma una determinación sobre base cierta parte de los documentos e informes que permiten conocer de forma directa e indubitable los hechos generador por el tributo, en el caso un fiscalizador del SIN debiera conocer que en caso del arrendamiento financiero la base para la liquidación del IVA y el IT no es la misma, contar con documentación de respaldo del IVA no elemento inequívoco para determinar el IT, más aun si la Administración focalizó el IT de la gestión 2007, con los mismo reparos que fueron levantados por respaldos presentados por su empresa. Asimismo señaló que la R.D. N° 0161/2011 de 25 de julio adolece de vicios, de forma y fondo, al contener diferencias entre numerales y literales de la supuesta deuda tributaria, precisando el nombre del sujeto pasivo del contribuyente Quisbet Flores Freddy, contraviniendo el párrafo primero del art. 72 de la L. N° 2492, asimismo arrastra el mismo vicio de la vista de cargo que la determinación de las obligaciones fueron sobre base cierta, cuando en realidad fueron sobre base presunta sin aplicar ninguno de los medios establecidos al efecto, violando el objeto y finalidad como elementos esenciales de un acto administrativo, elementos consagrados en los incisos c) y f) de la L. N° 2341 dando lugar a la nulidad y anulabilidad del acto respectivamente en aplicación el art. 35-b) y 36 de la citada norma.

c. Acusó la vulneración del principio *non bis in idem* por doble sanción por el mismo incumplimiento; señalando que la Resolución Determinativa establece dos sanciones de 3.00 UFV por supuesto incumplimiento a los requerimiento de información N° 7290 de 1 de diciembre de 2010 y N° 963 de 22 de marzo de 2012 (Actas de infracción 17411 y 17420) cuando en realidad ambos requerimiento tienen el mismo alcance en cuanto a los documentos, el objeto y la causa del requerimiento, lo que importa identidad de sujeto, objeto y causa, pretendiendo la administración tributaria calificar y sancionar la misma conducta por doble partida vulnerando el principio *non bis in idem*.

### 3. Petición del tercer interesado.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

### IV. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

1. La Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz Del Servicio de Impuestos Nacionales, el 17 de septiembre de 2010, notificó mediante cédula al sujeto pasivo Fortaleza Leasing S.A. con Orden de Verificación N° 00100VI00278, bajo la modalidad de Operativo Especifico IT con el objeto de verificar los hechos y elementos del IT no declarado respecto los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, el 18 de octubre de 2010 la administración emite la Vista de Cargo N° 0136/2011 liquidando el importe de 202.676 UFV por el IT omitido y el total de 455.457 UFV por tributo omitido, intereses y sanción preliminar de omisión de pago y posteriormente el 25 de julio de 2011, se emite la R.D. N° 016/2011, liquidándose el importe de 202.676 UFV por el IT omitido Y el total de 430.635 UFV por concepto de tributo omitido, intereses y sanciones por omisión de pago y la multa de 6.000 UFV por incumplimiento de deberes formales. (fs. 1 a 200 anexo 3 y fs. 1 a 206 de anexo 1).

2. La anterior resolución administrativa fue impugnada mediante recurso de alzada por el sujeto pasivo que fue resuelto en la resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ 0444/2013 de 22 de abril de 2013 que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, estos hasta la Vista de Cargo N° 0136/2011 de 18 de abril inclusive, ordenando a la administración tributaria considerar la documentación presentada por el contribuyente o efectuar una determinación del Impuesto a las transacciones respecto a las operaciones de arrendamiento financiero, aplicando uno de los medios establecidos en el art. 45 de la L. N° 2492 y considerando lo estipulado en el art. 6 del D.S. N° 21532 por los periodos enero a diciembre de 2008. (fs. 1 a 206).

3. La citada resolución de alzada, fue impugnada por la administración tributaria mediante recurso de jerárquico, que fue resuelto por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1007/2013 de 9 de julio de 2013 confirmando la resolución de alzada en todas sus partes. (fs. 186 a 206 anexo 1).

### IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

#### 4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a determinar:

“Si en la anulación dispuesta por la Autoridad General de Impugnación tributaria con reposición hasta la Vista de Cargo N° 0136/2011 se aplicó correctamente la normativa jurídica tributaria”.

#### 4.2 Análisis y resolución.

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

a. De la lectura de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1007/2013 de 9 de julio, se establece que la misma anuló obrados, hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo N° 0136/2011 de 18 de abril, por inadecuado método de determinación de la obligación tributaria del contribuyente, ordenando a la administración tributaria la emisión de una nueva vista de cargo que contenga todos los requisitos conforme el art. 96-III de la L. N° 2492; sin embargo, la administración tributaria demandante cuestiona la nulidad dispuesta, señalando que un acto es anulable por vicios de procedimiento únicamente, cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados o lesiones al interés público; sin

embargo, en criterio de ésta, el caso no hubo indefensión del contribuyente, pues éste conocía el procedimiento de fiscalización que se realizaba, asimismo sostiene que efectuó la determinación de la base imponible sobre base cierta de acuerdo a las autodeterminaciones efectuadas en declaraciones juradas por el sujeto pasivo, por lo que su actuación fue correcta y acorde al principio de legalidad considerando que dicha nulidad es injusta y justificó la determinación de la base imponible del IT sobre la determinación de la base imponible del IVA.

b. De la revisión de la Vista de Cargo N° 1336/2011 de 18 de abril de 2011 que cursa a fs.172 a174 del anexo 2, antecedentes administrativos, se establece que la misma estableció reparos por ingresos no declarados en base a la información registrada en el Sistema de Información y Recaudación Tributaria SIRAT sobre las diferencias identificadas en el IT, como consecuencia del cruce de información del importe declarado como ventas o ingresos gravados en la casilla 13 del Form. 200 del IVA y casilla 13 del Fom.400 IT, es decir estableció la base imponible del IT de la gestión 2008 en base a la diferencia declarada del IVA e IT; si bien es cierto que el hecho generador del IT se produce al mismo tiempo que el hecho generador del IVA; empero, la base imponible no es la misma, ya que el art. 6 del D.S. N° 24052 de 29 de junio de 1995 que modificó el D.S. N° 21532 que reglamenta el IT, a tiempo de regular la base imponible de las transmisiones a título oneroso dispone en su párrafo segundo que: "En caso del arrendamiento financiero, la base imponible estará dada por el valor total de cada cuota menos el capital financiero contenido en la misma. Cuando ejerza la opción de compra, la base imponible estará dada por el monto de la transferencia o valor residual del bien", por consiguiente para el caso de operaciones de arrendamiento financiero la base imponible en el caso de las cuotas, es diferente para el IVA y para el IT.

c. En consecuencia dado a que la resolución determinativa fue emitida sobre la base de la vista de cargo descrita que efectuó de manera inadecuada el cálculo de la base imponible del IT, que no contiene fundamentos de hecho que den lugar al reparo determinado, amerito su anulación de acuerdo al art. 96-III, y 99-II de la L. N° 2492, pues estos vicios impiden que dichos actos cumplan con su finalidad de hacer conocer el resultado de la investigación efectuada por la administración, estableciendo las razones que originan las observaciones, por lo que la determinación asumida por la autoridad impugnada fue correcta, siendo que un acto es anulable cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión conforme el art. 36-II de la L. N° 2341 y art 55 de su Reglamento, aplicable supletoriamente por mandato del num. 1 del art. 74 de la L. N° 2492.

d. En consecuencia lo afirmando por la entidad demandante en sentido de que la anulación efectuada por autoridad de impugnación es injusta y no causó indefensión del contribuyente y que esta efectuó la determinación de la base imponible correctamente no resulta evidente, por lo que no amerita que este tribunal revoque la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ.I y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 34 a 40, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Juan Carlos Mendoza Lavadens contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1007/2013 de 09 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relatora: Magistrado Dr. Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



76

**Ministerio de Comunicación contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria Contencioso administrativo.  
Distrito: La Paz.**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 51 a 59, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0804/2013 de 18 de junio (fs. 9 a 21), el memorial presentado por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en calidad de tercero interesado (fs. 77 y vuelta), el memorial de contestación a la demanda de fs. 83 a 87, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Ramiro Antonio Vidaurre Landa y Edwin Chuquimia Villegas, en su condición de Director General de Asuntos Jurídicos y Jefe de la Unidad de Gestión Jurídica del Ministerio de Comunicación, respectivamente, en representación de la Ministra de Comunicación, en virtud del Testimonio de Poder N° 268/2012, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 11, correspondiente al Distrito Judicial de La Paz a cargo de José

Luis Bacarreza Inda (fs. 1 a 4 y vuelta), se apersonaron por memorial de fs. 51 a 59, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 778, 780 y 781 del Cód. Pdto. Civ., interponen demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0804/2013 de 18 de junio.

1.- Señalaron que el Ministerio de Comunicación fue notificado el 10 de diciembre de 2012, con la Resolución Sancionatoria N° 1910/2011 de 13 de diciembre y que entre los pasivos y obligaciones registradas por la liquidadora de la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB), recibidos por la dirección general de asuntos administrativos de dicho Ministerio, junto con los Estados de ejecución presupuestaria con fecha de corte al 31 de diciembre de 2010, no se registra ni informa sobre la deuda o contingencia que motivó la interposición de la presente demanda.

2.- Refirió que la supuesta omisión de pago, se produjo cuando la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB), en liquidación, mantenía autonomía de gestión. Que el D.S. N° 793, en relación con la norma de similar jerarquía N° 742, establecen de manera expresa que el Ministerio de Comunicación, "...sólo y únicamente puede asumir los pasivos detallados en los Estados Financieros (...) conforme a la disponibilidad de recursos emergentes del proceso liquidatorio."

3.- Que contra la Resolución Sancionatoria N° 1910/2011, el Ministerio de Comunicación interpuso recurso de alzada, el que fue resuelto mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0236/2013 de 28 de marzo, confirmando la resolución impugnada, la que fue recurrida ante el superior jerárquico, quien a través de la Resolución AGIT-RJ 0804/2013 de 18 de junio, resolvió confirmar la de alzada, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 1910/2011; y que habiéndose solicitado aclaración y complementación, la autoridad jerárquica emitió el Auto Motivado AGIT-RJ 0059/2013 de 3 de julio, que señaló no haber lugar a lo impetrado, por lo que habiendo sido notificado el Ministerio de Comunicación el 25 de junio de 2013 con la resolución ahora impugnada y el 3 de julio con el auto motivado que negó la aclaración y complementación solicitada, interponen la presente demanda, en base a lo siguiente:

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Iniciaron su argumentación, reiterando y reincidiendo en los antecedentes que dieron lugar a la interposición de la demanda, en virtud de la transformación de la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB).

I.2.1.- Manifestaron que la resolución impugnada vulneró el derecho al debido proceso y el principio de congruencia, al no recaer sobre todos los argumentos expuestos, citando al respecto la S.C. N° 1289/2010 de 13 de septiembre.

Señalaron que uno de los aspectos cuestionados en el recurso jerárquico, respecto de la resolución pronunciada en alzada, fue el de falta de valoración de la prueba, lo que causó indefensión y errónea aplicación de la ley, por lo siguiente:

Que debieron aplicarse los arts. 76, 215 e inc. a) del art. 217 del Cód. Trib., pues alegaron que se presentó prueba pre constituida a momento de interponer el recurso de alzada, la que en su concepto demuestra sin lugar a dudas "...que al no ser declarada la obligación tributaria, objeto de la presente impugnación, por parte de la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB) en Liquidación, el Ministerio de Comunicación no puede reconocer ni mucho menos asumir dicha obligación, por imperio de lo establecido en el inc. d) del art. 3 del D.S. N° 0742..."

Agregó que lo anterior vulnera la disposición contenida en el inciso k) del artículo 62 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable por mandato del artículo 201 de la L. N° 2492 y concordante con la parte in fine del párrafo IV del art. 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

En referencia al sub numeral vi del numeral IV.4.2 de la resolución impugnada, indicó que la misma se limitó a señalar que procede la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión al administrado y que la diferencia de 20 días en la emisión de la resolución no constituye causal de nulidad.

Citaron los párrafos I y II del art. 115, como también los parág. I y II del art. 119 de la C.P.E., agregando que se trata de una institución pública y que por tanto se afecta el patrimonio del Estado, citando a continuación las SS. CC. Nos. 440/2002-R de 15 de abril, N° 1668/2004 de 14 de octubre, N° 588/2010-R de 12 de julio 7 N° 436//2010-R de 28 de junio. Citó asimismo la "...Sentencia Nacional N° 10/2013 de 8 de abril..."

I.2.2.- Expresaron que la resolución impugnada no recae sobre el incidente de nulidad interpuesto por el Ministerio de Comunicación, señalando que el art. 4 del Cód. Trib. dispone que los plazos son perentorios y el art. 128 del Cód. Pdto. Civ., aplicable al caso de autos por mandato del art. 74 de la L. N° 2492, respecto de la extemporánea emisión de la Resolución N° 1910/2011 de 13 de diciembre.

Sobre la solicitud de aclaración y complementación, hicieron referencia a que en virtud de lo dispuesto por el art. 24 del D.S. N° 27241 de 14 de noviembre de 2003, estas solicitudes deberán resolverse en el plazo de cinco días. En relación con lo anterior, citó el art. 24 de la C.P.E. sobre el derecho de petición, concordante con el art. 211 de la L. N° 2492.

Añadieron que al solicitar la aclaración y complementación, se expuso que al emitirse la Resolución Sancionatoria N° 1910/2011, la Administración Tributaria aplicó normativa abrogada; que se notificó a Michel Graciela Grace Mirtha como ex liquidadora de ENTB en lugar de Grace Caro Michel conforme acredita la R.M. N° 137/09, como que también se solicitó se acredite la fecha de inscripción de la ex ENTB al Servicio de Impuestos Nacionales como contribuyente, lo que fue negado por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

I.2.3.- Indicaron que el Ministerio de Comunicación no es responsable del incumplimiento de sus obligaciones tributarias por la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB) en Liquidación, reiterando los mismos argumentos expuestos en los puntos anteriores, con la única aclaración, que de acuerdo con el D.S. N° 742 de 22 de diciembre de 2010, los pasivos de la ex ENTB debieron ser asumidos por el Ministerio de la Presidencia, pero que por mandato del D.S. N° 793 de 15 de febrero de 2011, se transfirió la responsabilidad al Ministerio de Comunicación.

Invocaron a continuación el párrafo sexto del parág. II del art. 97 de la L. N° 2492, así como los arts. 22 y 24 del mismo cuerpo normativo, sosteniendo en virtud de ello, que la obligación tributaria es imputable al contribuyente, salvo que la misma hubiera sido legalmente transferida, pero que si no se cumple con este requisito, dicha obligación no puede ser considerada exigible; y que en el caso presente, al no figurar la obligación como pasivo transferido, no puede ser asumido por el Ministerio de Comunicación, precisando que la obligación tributaria tienen su origen en la "...Prestación de servicios no facturados ni declarados en el impuesto al valor agregado (IVA) e impuesto a las transacciones (IT), del período fiscal enero de 2008..."

I.2.4.- Como conclusiones, reiteraron que el Ministerio de Comunicación no es responsable de la obligación tributaria, pues no se encuentra detallada en los pasivos registrados en los Estados Financieros de la ex ENTB en Liquidación, por imperio del D.S. N° 793, en relación con el de la misma jerarquía N° 742.

Insistieron en que no se valoró la prueba presentada, constituida por los Estados Financieros de la ex ENTB al 31 de diciembre de 2010, el Informe ENTB-L N° 003/2012 de 20 de diciembre y la nota MIN. COM.DGAJ N° 063/2011 de 8 de septiembre y los DD.SS. Nos. 742 de 22 de diciembre de 2010 y 793 de 15 de febrero de 2011, además que la resolución impugnada no recae sobre el incidente de nulidad interpuesto.

### I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda y en consecuencia, nula y sin valor legal la Resolución AGIT-RJ 0804/2013 de 18 de junio, pronunciada en recurso jerárquico, así como la Resolución ARIT-LPZ/RA 0236/2013 de 28 de marzo, emitida en recurso de alzada y la Resolución Sancionatoria N° 1910/2011 de 13 de diciembre dictada por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

### II.- De la contestación a la demanda.

Subsanada la observación de fs. 61, por providencia de fs. 66 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada; por otra parte, a efecto de la citación de la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Adicionalmente, que tomando en cuenta que la presente causa deviene de un proceso administrativo en el cual existe como parte interesada la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, se instruyó se le haga conocer la presente demanda mediante orden instruida, a ser notificada en la Av. Montes N° 515 de la ciudad de La Paz, encomendándose su cumplimiento a la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Presentado el memorial de fs. 77, por providencia de fs. 78 se tuvo apersonado a Marco Antonio Juan Aguirre Heredia en su condición de Gerente Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales en su condición de tercero interesado, en mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0208-14 de 28 de marzo (fs. 68), disponiendo en lo principal, que se considerará en resolución.

Posteriormente, fue presentado el memorial de contestación a la demanda por la autoridad demandada (fs. 83 a 87).

Cumplida la diligencia de notificación a la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante cédula el 21 de abril de 2014 como consta a fs. 105, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 106 y recibida según cargo de fs. 106 vta.; asimismo, cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, mediante cédula el 16 de abril de 2014 como consta a fs. 126, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 127 y recibida según cargo de fs. 127 vta., disponiéndose por providencia de fs. 128, su arribo al expediente.

Adicionalmente, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 81) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por los demandantes, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, toda vez que los demandantes pretenden inducir a error, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- inicialmente refirió que tanto en recurso de alzada como en jerárquico, al emitir las resoluciones correspondientes, se efectuó análisis de hecho y de derecho, fundamentando las resoluciones en virtud a lo establecido en la normativa tributaria vigente y los decretos supremos invocados por los demandantes, dando respuesta a lo impetrado por los recurrentes en su recurso de alzada, de acuerdo a la S.C. N° 1289/2010, por lo que el argumento del sujeto pasivo carece de fundamento.

II.2.- Por otra parte, manifestó que el 19 de agosto de 2011 la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Michel Graciela Grace Mirtha, en representación de la Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB) en liquidación, con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1179201083, por incumplimiento de la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) agentes de retención, correspondiente al período fiscal febrero de 2008.

Indicó que en virtud de lo anterior, se determinó la conducta del sujeto pasivo como Incumplimiento al Deber Formal de Información establecida en el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0029-05, sujeta a la sanción de UFV 5.000,- prevista en el punto 4.3. del numeral 4 del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07.



Agregó que el 8 de septiembre de 2011, el Ministerio de Comunicación presentó descargos y que el 10 de diciembre de 2012 la Administración Tributaria notificó personalmente a ENTB en Liquidación con la Resolución Sancionatoria N° 1910/2011, a través de la cual le sancionó por incumplimiento al deber formal de información mensual proporcionada por sus dependientes, en aplicación de lo dispuesto por los numerales 6 y 8 del art. 70-I del art. 71, así como por los arts. 162, 166 y 168 de la L. N° 2492; por el art. 8 y por el inc. A), num. 4, sub num. 4.3. del anexo consolidado de la RND N° 10-0037-07 y por los arts. 4 y 5 de la RND N° 10-0029-05, respecto de dependientes con sueldos superiores a Bs 7.000,- que imputen como pago a cuenta del RC-IVA, a cargo de la alícuota del IVA contenida en facturas o notas fiscales, correspondiente al período fiscal febrero de 2008.

Que en virtud de lo dispuesto por el D.S. N° 793, que designó al Ministerio de Comunicación como ente liquidador encargado de llevar a cabo las actividades necesarias, previstas en el D.S. N° 742, para la continuidad del proceso de liquidación de la Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB), dicha Cartera de Estado asume la responsabilidad de pago de la sanción, en su condición de tercero responsable, de conformidad con lo dispuesto por el art. 27 y el num. 5 del art. 28 de la L. N° 2492, pues se trata de sanciones emergentes de obligaciones formales derivadas del patrimonio que administra.

En cuanto a lo alegado por los demandantes en sentido que la obligación no se encuentra registrada en los estados financieros presentados en calidad de descargo, expresó que dicho argumento no corresponde, pues los estados financieros referidos consignan los activos y pasivos registrados al 31 de diciembre de 2010, mientras que la notificación con la Resolución Sancionatoria N° 1910, se produjo el 10 de diciembre de 2012.

Señaló que el memorial de demanda presenta inconsistencias en su fundamentación, ya que indica como período fiscal enero de 2008, cuando se trata de lo correcto es febrero de 2008.

Manifestó que la resolución impugnada fue dictada en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todos y cada uno de sus fundamentos.

#### II.5.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por el Ministerio de Comunicación, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0804/2013 de 18 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, cursa a fs. 142 el Informe N° 426/2016 de 13 de enero de 2017, presentado por la Secretaria de Sala Plena, en el que se expresa: 1.- Que la entidad demandada cumplió con la remisión de antecedentes administrativos el 5 de mayo de 2014 (fs. 87). 2.- Que consta la notificación a la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, como tercero interesado, el 21 de abril de 2014 (fs. 105). 3.- Consta por la providencia de fs. 128, que el 7 de mayo de 2014 se dispuso el traslado del memorial de contestación a la parte demandante para la réplica, efectuándose la notificación a los sujetos procesales el 9 de mayo de 2014, sin que el Ministerio de Comunicación hubiera hecho uso de su derecho a la réplica.

En virtud de lo anterior, por providencia de fs. 143, se tuvo por renunciado el derecho a la réplica y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en sala plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió la Resolución Sancionatoria N° 1910/2011 de 13 de diciembre (fs. 28 a 31, anexo 2), que fue notificada a la Empresa Nacional de Televisión Boliviana en Liquidación, según afirmación de los demandantes, expresada en el memorial de interposición de recurso de alzada contra la misma (fs. 39 a 41 y vuelta, anexo 1), corroborada a fs. 32 vta. del anexo 2, el 10 de diciembre de 2012, determinando sancionar a la referida empresa con la multa de UFV 5.000,- por incumplimiento del deber formal de presentación de información

electrónica proporcionada por sus dependientes con sueldos mayores a Bs 7.000,- utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, correspondiente al período fiscal febrero de 2008.

III.2.- A continuación, Ramiro Antonio Vidaurre Landa y Edwin Augusto Chuquimia Villegas, director general de asuntos jurídicos y jefe de la unidad de gestión jurídica, respectivamente, en representación del Ministerio de Comunicación, mediante memorial de fs. 39 a 41 y vta. del anexo 1, interpusieron recurso de alzada contra la resolución sancionatoria señalada precedentemente, alegando no tener responsabilidad respecto del incumplimiento en que incurrió la Empresa Nacional de Televisión Boliviana, además de la emisión extemporánea de la Resolución Sancionatoria N° 1910/2011; recurso que fue resuelto a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0236/2013 de 28 de marzo (fs. 83 a 91, anexo 1), por la que se decidió confirmar la sanción impuesta de UFV 5.000,- prevista en el num. 4.3 del inc. A) del Anexo de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07 por incumplimiento de deberes formales, al omitir consolidar la información electrónica referida a sus dependientes utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y remitir mensualmente al SIN mediante el sitio Web de Impuestos Nacionales o presentar el medio magnético respectivo en los plazos establecidos por ley, correspondiente al período fiscal febrero 2008.

III.3.- En virtud de lo anterior, los mismos mandatarios del Ministerio de Comunicación, por memorial de fs. 94 a 99 del anexo 1, dedujeron recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 0804/2013 de 18 de junio (fs. 135 a 147, anexo 1), decidiendo confirmar la Resolución ARIT-LPZ/RA 0236/2013 de 28 de marzo; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 1910/2011 de 13 de diciembre.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: 1) Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la resolución impugnada, vulneró el derecho al debido proceso y el principio de congruencia. 2) Si es evidente que la autoridad demandada incurrió en falta de valoración de la prueba, causando indefensión y errónea aplicación de la ley. 3) Si es evidente que se produjo falta de fundamentación en la resolución pronunciada en recurso de alzada, respecto del incidente de nulidad interpuesto por el Ministerio de Comunicación. 4) Si es evidente que el Ministerio de Comunicación es responsable de los pasivos y del incumplimiento de deberes formales por la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB).

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

##### V.1.- Análisis y fundamentación.

Respecto de la supuesta vulneración del derecho al debido proceso y del principio de congruencia, alegando falta de valoración de la prueba, lo que provocó indefensión y aplicación errónea de la ley, debiendo aplicarse los arts. 76, 215 e inc.a) del art. 217 del Cód. Trib., ya que se presentó prueba pre constituida a momento de interponer el recurso de alzada, la que en su concepto demuestra sin lugar a dudas "...que al no ser declarada la obligación tributaria, objeto de la presente impugnación, por parte de la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB) en Liquidación, el Ministerio de Comunicación no puede reconocer ni mucho menos asumir dicha obligación, por imperio de lo establecido en el inciso d) del art. 3 del D.S. N° 0742...", corresponde el siguiente análisis:

De la cuidadosa revisión del recurso de alzada deducido por el Ministerio de Comunicación cursante de fs. 39 a 41 y vta. del anexo 1, se establece que como fundamentos fácticos, se alegó la aplicación de los DD.SS. Nos. 74 de 15 de abril de 2009, 742 de 22 de diciembre de 2010 y 793 de 15 de febrero de 2011; como fundamentos legales, luego de una serie de consideraciones acerca de las características y condiciones para la interposición de recurso de alzada, señalaron que el Ministerio de Comunicación no es responsable del incumplimiento en que incurrió la Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB) en Liquidación y que se produjo la extemporánea emisión de la Resolución Sancionatoria N° 1910/2011.

La Resolución ARIT-LPZ/RA 0236/2013 pronunciada en recurso de alzada (fs. 83 a 91 del anexo 1, en el marco normativo y conclusiones, en relación con la supuesta emisión extemporánea de la resolución sancionatoria, señaló:

"El recurrente únicamente realizó una simple invocación a la nulidad de lo actuado, en sentido que la resolución sancionatoria impugnada se habría emitido con posterioridad a los 20 días que señala el art. 168; sin embargo, es necesario aclarar que si bien existe una diferencia de más de los 20 días que establece el art. 168 de la L. N° 2492, entre la notificación del Auto Inicial de Sumario Contravencional (19 de agosto de 2011) y la emisión de la Resolución Sancionatoria N° 1910/2011 (13 de diciembre de 2011), éste hecho no es causal de nulidad; por otra parte, es necesario aclarar a la institución recurrente que la Resolución sancionatoria impugnada fue notificada el 10 de diciembre de 2012 y no el 19 de agosto de 2011, como afirma erróneamente en su recurso de alzada; lo que ocasionó que la representante legal del Ministerio de Comunicación interpusiera el recurso de alzada en el término legal de 20 días dispuesto en el art. 143 de la L. N° 2492, lo que acredita que efectivamente, tuvo pleno conocimiento de las actuaciones de la administración tributaria, en este sentido se demuestra que en ningún momento se vulneró el derecho a la defensa ni debido proceso; bajo esas circunstancias, corresponde desestimar la nulidad solicitada."

En relación con la cita precedente, es oportuno indicar que no es suficiente el hecho que se hubiera incumplido un plazo o que el recurrente alegue una infracción o defecto procesal para lograr la declaración de nulidad, sino que a efecto que ella proceda, debe cumplirse con el principio de especificidad, es decir, que la infracción o defecto debe encontrarse sancionada específicamente con nulidad. En el presente caso, el art. 168 de la L. N° 2492, establece los plazos, pero no sanciona su incumplimiento con la nulidad del acto; además, es evidente lo señalado por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, en sentido que el Ministerio de Comunicación tenía cabal conocimiento de las

actuaciones de la administración tributaria, razón por la cual, en cumplimiento de lo dispuesto por el art. 143 de la L. N° 2492, presentó su recurso de alzada en el plazo de 20 días que señala el mismo.

En este sentido, debe tomarse en cuenta lo dispuesto por el parág. I del art. 251 del Cód. Pdto. Civ.: “Ningún trámite o acto judicial será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley.” Y, el parág. II del art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo, determina: “No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.” (Las negrillas son añadidas).

Sobre la responsabilidad del Ministerio de Comunicación, en cuanto al pago de la sanción por incumplimiento de deberes formales en que incurrió la Empresa Nacional de Televisión Boliviana, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria al resolver el recurso de alzada, fundamentó abundantemente acerca de ello, en aplicación precisamente de los DD.SS. Nos. 74, 742 y 793, pero además en los artículos 25, 27 y 28 de la L. N° 2492, como también de las Resoluciones Normativas de Directorio (RND) 10-0029-05, 10-0021-04 y 10-0037-07, por lo que se verifica que las vulneraciones acusadas no son evidentes, ya que el recurso de alzada fue resuelto en los términos que correspondió a los agravios expresados, precisamente en resguardo del principio de congruencia.

En consecuencia, tampoco resultan evidentes las acusaciones vertidas sobre la vulneración del inciso k) del artículo 62 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable por mandato del art. 201 de la L. N° 2492 y concordante con la parte in fine del parág. IV del art. 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Sobre el contenido del sub numeral vi del numeral IV.4.2 de la resolución impugnada, se reitera la cita del parág. II del art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo, N° 2341 y la fundamentación expresada acerca de la observancia del principio de especificidad. A ello se debe agregar que la nulidad es una medida de última ratio, que además en la ponderación efectuada por el juzgador, debe ser útil al proceso y no al interés de las partes.

En cuanto a la aplicación del art. 115, como también del artículo 119 de la C.P.E., dado que la entidad demandante tiene carácter público, lo que en consecuencia afecta el patrimonio del Estado, dichas normas se refieren al derecho y a la garantía de acceso a la justicia, al debido proceso, a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones; por otra parte, a la igualdad de oportunidades de las partes y al derecho inviolable a la defensa.

En el caso de autos, el Ministerio de Comunicación tuvo acceso a todos los mecanismos administrativos y jurisdiccionales que la ley le brinda, como ya fue expresado, se respetó su derecho al debido proceso tanto en sede administrativa como al interponer la demanda en análisis, en suma, se respetaron y resguardaron todos sus derechos y garantías, aunque resulta una contradicción que invocan por una parte el derecho a la igualdad de las partes en proceso, pero esgrimen el carácter público de la institución que representan, alegando la afectación patrimonial del Estado.

Debe considerarse en todo caso, que el Ministerio de Comunicación se hizo cargo de la administración de patrimonio del Estado constituido por la Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB) en Liquidación, y que la administración tributaria busca la recuperación de los adeudos tributarios por diferentes conceptos y períodos, en favor del Estado.

V.2.- Respecto del supuesto que la resolución impugnada no recae sobre el incidente de nulidad interpuesto por el Ministerio de Comunicación, señalando que el art. 4 del Código Tributario dispone que los plazos son perentorios y el art. 128 del Código de Procedimiento Civil, aplicable al caso de autos por mandato del art. 74 de la L. N° 2492, respecto de la extemporánea emisión de la Resolución N° 1910/2011 de 13 de diciembre, se deben considerar los siguientes aspectos:

Es evidente que el art. 4 de la L. N° 2492 dispone que los plazos relativos a normas tributarias son perentorios; no obstante, el hecho que los plazos sean perentorios, no implica que su incumplimiento deba acarrear necesariamente la nulidad del acto, pues como ya se manifestó líneas arriba en la presente resolución, la nulidad debe estar prevista y dispuesta por ley (principio de especificidad). En el presente caso, el incumplimiento del plazo señalado por el art. 168 de la L. N° 2492, no se encuentra sancionado con la nulidad del acto.

En cuanto a la aplicación del art. 128 del Cód. Pdto. Civ., el mismo establece: “Será nula toda renuncia a la citación, con la demanda o la reconvencción. Asimismo será nula toda citación que no se ajuste a los preceptos establecidos en el capítulo presente.” Es decir, que precisamente la ley sanciona con nulidad (principio de especificidad), el incumplimiento en este caso de toda renuncia a la citación con la demanda o la reconvencción, o la citación efectuada de manera que no se ajuste a las previsiones establecidas en la norma. Dicha previsión no es aplicable en el caso de autos, pues lo que fue observado fue el incumplimiento del plazo para la emisión de la resolución sancionatoria que dio lugar al desarrollo del proceso y no a una diligencia de citación, que constituye un acto absolutamente distinto.

En referencia al hecho que la resolución impugnada no recae (no resuelve, no se pronuncia, no emite criterio) sobre el incidente de nulidad interpuesto por el Ministerio de Comunicación, la respuesta es tan simple como obvia. La razón por la que la autoridad jerárquica no se pronunció sobre el incidente de nulidad alegado, es que en el memorial de recurso jerárquico de fs. 94 a 99 del anexo 1, los recurrentes no expresaron agravio al respecto, por lo que en resguardo del principio de congruencia, no correspondía emitir criterio y menos resolver nada al respecto.

Sobre la solicitud de aclaración y complementación, la que por mandato del artículo 24 del D.S. N° 27241 de 14 de noviembre de 2003, debió resolverse en el plazo de cinco días, alegando en relación con ello la aplicación del artículo 24 de la C.P.E. sobre el derecho de petición, concordante con el artículo 211 de la L. N° 2492, debe tenerse presente que el D.S. N° 27241, fue abrogado por el del mismo rango N° 27350 de 2 de febrero de 2004 y que este último, en su art. 24, dispone que la solicitud de rectificación y aclaración de resoluciones, se resolverá en el plazo de 5 días a partir de la presentación de la solicitud.

En el caso de autos, el memorial de solicitud fue presentado ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el 26 de junio de 2013 (fs. 156 a 157 y vta., anexo 1), habiéndose emitido el Auto Motivado AGIT-RJ 0059/2013, el 3 de julio de 2013.

A efecto del cómputo del plazo, debe tenerse presente lo dispuesto por el num. 2 del art. 4 de la L. N° 2492, es decir, días hábiles administrativos, cuyo cómputo inicia a partir del día siguiente hábil y termina a última hora del día de su vencimiento; en este sentido, el 26 de junio de 2013, fue miércoles, por lo que se computa el plazo a partir del jueves 27, luego viernes 28 de junio, continúa el lunes 1, martes 2 y miércoles 3 de julio de 2013, concluyéndose que el Auto Motivado AGIT-RJ 0059/2013, de 3 de julio de 2013 (fs. 158 a 160 y vuelta, anexo 1), fue emitido dentro del plazo señalado por la norma y que además, fue notificado el mismo día a hrs. 15:10 como consta por la diligencia de fs. 161.

En consecuencia, fue respetado el derecho de petición invocado por los demandantes, habiéndose dado respuesta a la solicitud interpuesta dentro del plazo señalado por el D.S. N° 27350.

En referencia a lo expresado en sentido que al solicitar la aclaración y complementación, se expuso que al emitirse la Resolución Sancionatoria N° 1910/2011, la Administración Tributaria aplicó normativa abrogada; que se notificó a Michel Graciela Grace Mirtha como ex liquidadora de ENTB en lugar de Grace Caro Michel conforme acredita la Resolución Ministerial N° 137/09, como que también se solicitó se acredite la fecha de inscripción de la ex ENTB al Servicio de Impuestos Nacionales como contribuyente, lo que fue negado por la Autoridad de Impugnación Tributaria, cabe precisar:

La rectificación y aclaración de resoluciones, no es un recurso ni una vía destinada a modificar una resolución, como en el caso presente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0804/2013, sino que como señala el artículo 24 del D.S. N° 27350, "...las partes podrán solicitar la corrección de cualquier error material, la aclaración de algún concepto oscuro sin alterar lo sustancial o que se supla cualquier omisión en que se hubiera incurrido sobre alguna de las pretensiones deducidas y discutidas..." Es decir, que su presentación no significa reabrir el debate sobre las cuestiones que fueron o debieron ser discutidas en el proceso, como tampoco para subsanar omisiones en que hubieran incurrido las partes, por lo que en el caso presente ya no podía alegarse que se aplicó normativa abrogada, que las partes en realidad no eran ellas por errores en su nombre, o la acreditación de la fecha de inscripción del sujeto pasivo en el padrón de contribuyentes, que son cuestiones que debieron tratarse en el desarrollo del proceso.

V.3.- En relación con la afirmación sostenida por los demandantes, aseverando que de acuerdo con el D.S. N° 742 de 22 de diciembre de 2010, los pasivos de la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB) debieron ser asumidos por el Ministerio de la Presidencia, pero que por mandato del D.S. N° 793 de 15 de febrero de 2011, se transfirió la responsabilidad al Ministerio de Comunicación, corresponde efectuar el siguiente análisis:

El parág. II del art. 2 del D.S. N° 742 de 22 de diciembre de 2010, determina: "El Ministerio de la Presidencia asumirá la representación legal suficiente para concluir el proceso liquidatorio."

Por otra parte, las literales D. y E. del art. 3 de la misma norma, disponen: "D. Los pasivos remanentes de ENTB al 31 de diciembre de 2010, detallados en los estados financieros de ENTB en Liquidación, serán asumidos por el Ministerio de la Presidencia, conforme a la disponibilidad de recursos emergentes del proceso liquidatorio. E. Los procesos administrativos, judiciales y arbitrales, seguidos por o en contra de ENTB o ENTB en liquidación, serán asumidos por el Ministerio de la Presidencia."

De acuerdo con las normas citadas, determinada la liquidación de la Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB), se tomó la decisión de atribuir la responsabilidad del proceso de liquidación al Ministerio de la Presidencia, entidad que debía asumir los pasivos remanentes de la empresa al 31 de diciembre de 2010, de acuerdo con el detalle consignado en sus estados financieros y de acuerdo a la disponibilidad de recursos emergentes del proceso de liquidación.

No obstante, como previsión, pues siempre existen situaciones contingentes, como indica la literal E. citada, los procesos administrativos, judiciales y arbitrales seguidos en contra de ENTB y ENTB en Liquidación, es decir, aun por hechos que se hubieran producido antes del inicio del proceso de liquidación, de acuerdo con la norma, debían ser asumidos por el Ministerio de la Presidencia.

Posteriormente, se promulgó el D.S. N° 793 de 15 de febrero de 2011, que dispuso la creación del Ministerio de Comunicación y en cuyo artículo adicional único, estableció: "A partir de la publicación del presente Decreto Supremo, el Ministerio de la Presidencia transferirá el proceso de Liquidación de la Empresa Nacional de Televisión Boliviana - ENTB al Ministerio de Comunicación, en los términos y previsiones establecidos en el D.S. N° 0742, de 22 de diciembre de 2010."

Es decir, que en los hechos no se produjo variación alguna sobre el proceso de liquidación, sino únicamente la modificación en cuanto a la titularidad del responsable de llevar a cabo el mismo.

Continuando con el análisis, debe tenerse presente lo dispuesto por el Cód. Trib., L. N° 2492 en relación con los terceros responsables y más precisamente con su art. 27, que con total claridad señala: "Son terceros responsables las personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben, por mandato expreso del presente código o disposiciones legales, cumplir las obligaciones atribuidas a aquél. El carácter de tercero responsable se asume por la administración de patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes."

En el caso presente, el Órgano Ejecutivo dispuso a través de los DD.SS. Nos. 742 y 793, atribuyendo la responsabilidad del proceso de liquidación de ENTB con todas sus consecuencias, inicialmente al Ministerio de la Presidencia, para transferirlas posteriormente al Ministerio de Comunicación, el que asumió el carácter de tercero responsable a efectos tributarios, al hacerse cargo de la administración de patrimonio ajeno.

En concordancia con lo precedentemente desarrollado, el num. 5 del art. 28 de la L. N° 2492, determina que son responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias que deriven del patrimonio que administren: “Los síndicos de quiebras o concursos, los liquidadores e interventores y los representantes de las sociedades en liquidación o liquidadas...”.

En el caso específico, el Ministerio de Comunicación asumió la calidad de liquidador de la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB), debiendo en consecuencia hacerse cargo de los pasivos y contingentes derivados de la administración de su patrimonio.

Respecto de lo manifestado por los demandantes en sentido que el párrafo sexto del parág. II del art. 97 de la L. N° 2492, así como los arts. 22 y 24 del mismo cuerpo normativo, disponen que la obligación tributaria es imputable al contribuyente, salvo que la misma hubiera sido legalmente transferida, pero que si no se cumple con este requisito, dicha obligación no puede ser considerada exigible, cabe aclarar que los demandantes incurrieron en una severa confusión al tratar de interpretar la norma tributaria.

El párrafo sexto del parág. II del art. 97 de la L. N° 2492, hace referencia a la impugnación de la resolución determinativa; en el caso en estudio, no existe determinación de deuda tributaria, sino sanción por incumplimiento de deberes formales, tratándose de conceptos absolutamente distintos, sin que la norma invocada por ellos tenga aplicación al caso de autos.

Sobre lo dispuesto por los arts. 22 y 24 de la L. N° 2492, ellos disponen acerca del sujeto pasivo evidentemente, como titular de la obligación tributaria; sin embargo, como ya fue desarrollado, explicado y fundamentado, los arts. 27 y 28 de la misma norma, establecen las condiciones de participación del tercero responsable en la relación jurídica tributaria, que es precisamente la situación en que se encuentra el Ministerio de Comunicación, al haberse hecho cargo de la administración de patrimonio ajeno.

En cuanto al hecho afirmado por los demandantes en sentido que la obligación tributaria es imputable al contribuyente, salvo que la misma hubiera sido legalmente transferida, pero que si no se cumple con este requisito, dicha obligación no puede ser considerada exigible, corresponde reiterar que se trata de una confusión y una contradicción de quienes demandaron, pues existen dos decretos supremos que han sido invocados por ellos, inicialmente tratando de justificar la inexistencia de la obligación; no obstante, a través de esas normas, la obligación fue transferida del titular que era ENTB, al liquidador que inicialmente fue el Ministerio de la Presidencia y posteriormente el Ministerio de Comunicación, por lo que al haber seguido ese procedimiento, el Ministerio de Comunicación se hizo responsable de las obligaciones derivadas del proceso de liquidación, constituyéndose en exigibles frente a la administración tributaria.

En referencia a que la obligación no figura como pasivo transferido, por lo que no puede ser asumido por el Ministerio de Comunicación, precisando que la obligación tributaria tienen su origen en la “...Prestación de servicios no facturados ni declarados en el impuesto al valor agregado (IVA) e impuesto a las transacciones (IT), del período fiscal enero de 2008...”, ello no es en absoluto evidente por las siguientes razones:

Si bien la obligación no figura como pasivo en los estados financieros correspondientes a ENTB en liquidación al 31 de diciembre de 2010, eso se debe a que el incumplimiento del deber formal que fue sancionado a través de la Resolución Sancionatoria N° 1910/2011, corresponde al período fiscal febrero de 2008; incumplimiento en el que incurrió la empresa y que forma parte de los contingentes que corresponde asumir al tercero responsable en su calidad de liquidador, el Ministerio de Comunicación, independientemente de las responsabilidades que pudieran determinarse.

La obligación tributaria no tiene su origen como manifestaron los demandantes en servicios no facturados ni declarados en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), correspondientes al período fiscal enero de 2008, sino en el incumplimiento del deber formal de presentación de la información electrónica proporcionada por los dependientes de ENTB, utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) agentes de retención y remitirla mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales.

Finalmente, la prueba a la que hicieron referencia los demandantes, respecto de la cual no expresaron nada en el recurso jerárquico, por lo que la autoridad demandada no se refirió a ella en cumplimiento del principio de congruencia, cabe reiterar una vez más y debe quedar claro que los estados financieros de la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB) al 31 de diciembre de 2010, no constituyen prueba en el presente caso, pues como ha sido ampliamente fundamentado y desarrollado, la obligación del liquidador, como tercero responsable frente a la administración tributaria, está dada por la previsión contenida en la literal E. del art. 3 del D.S. N° 742.

Por otra parte, en relación con el Informe ENTB-L N° 003/2012 de 20 de diciembre (fs. 22 a 26, anexo 1), el mismo, señala en su conclusión y recomendación, como una forma de aceptación y reconocimiento de la obligación, al indicar: “En aplicación al art. 13 de la Ley Financiera, esta obligación ante el Servicio de Impuestos Nacionales, si corresponde se cancelara(sic) después de una sentencia judicial ejecutoriada, con recursos del Ministerio de Comunicación, entonces se programara(sic) en la partida de Contingencias Judiciales 95100, asimismo se devengara(sic) en las cuentas por pagar...”

Respecto de la nota MIN. COM.DGAJ N° 063/2011 de 8 de septiembre (fs. 27 a 28, anexo 1), su referencia indica que formula descargos, aunque en los hechos no se encuentra descargo alguno, sino que simplemente redundante y reitera el hecho que el incumplimiento no se produjo por el Ministerio de Comunicación y que los pasivos no se encontraban registrados en los estados financieros presentados al 31 de diciembre de 2010. Aunque en dicha nota se expresa que: “...la entrega de la documentación administrativa del proceso liquidatorio de la ex-ENTB, al Ministerio de Comunicación, por parte del Ministerio de la Presidencia, no fue concluida, continuando dicha documentación en posesión del último ministerio citado.”

#### V.4.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0804/2013 de 18 de junio, confirmando la resolución de alzada, hubiera incurrido en

las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que el Ministerio de Comunicación impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta ausencia de responsabilidad de dicha cartera de Estado frente a las obligaciones tributarias derivadas del proceso de liquidación de la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB), redundando una y otra vez, que se trata de obligaciones no registradas como pasivos en los estados financieros presentados al 31 de diciembre de 2010, pero que como se fundamentó, a contrario sensu de lo afirmado por los demandantes, el Ministerio de Comunicación asumió la responsabilidad de cubrir las obligaciones emergentes del proceso de liquidación de la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB), registrados en sus pasivos, como también los contingentes, pues claramente la literal E. del art. 3 del D.S. N° 742 dispone que entre las previsiones a tomarse como efecto del proceso de liquidación se considerará que: "Los procesos administrativos, judiciales y arbitrales, seguidos por o en contra de ENTB o ENTB en liquidación, serán asumidos por el Ministerio de la Presidencia."

Cabe aclarar por otra parte, que el D.S. N° 793 no efectuó modificación alguna a la disposición citada, sino que solamente, a través de su artículo adicional único, dispuso la transferencia de la responsabilidad del proceso de liquidación de ENTB del Ministerio de la Presidencia al Ministerio de Comunicación.

En consecuencia, de acuerdo con los fundamentos expuestos, no se encontró que sea evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la resolución impugnada, hubiera vulnerado el derecho al debido proceso y el principio de congruencia; tampoco se verificó que sea cierto que la autoridad demandada hubiera incurrido en falta de valoración de la prueba, causando indefensión y errónea aplicación de la ley, ya que la emisión de la resolución impugnada se ciñó a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la observancia de la normativa aplicable al caso; del mismo modo, se verificó que no es evidente que hubiera falta de fundamentación en la resolución pronunciada en recurso de alzada, respecto del incidente de nulidad interpuesto por el Ministerio de Comunicación; y que sí es evidente que el Ministerio de Comunicación es responsable de los pasivos y del incumplimiento de deberes formales por la ex Empresa Nacional de Televisión Boliviana (ENTB).

Sin embargo de lo señalado precedentemente, respecto de la multa de UFV 5.000,- por incumplimiento del deber formal de consolidar la información electrónica referida a sus dependientes utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención y remitir mensualmente al SIN mediante el sitio Web de Impuestos Nacionales o presentar el medio magnético respectivo en los plazos establecidos por ley, en observancia del art. 150 del Cód. Trib., L. N° 2492, que en relación con la aplicación del principio de retroactividad, determina que será aplicable el mismo en casos en que se establezcan sanciones más benignas o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo, el monto de la sanción deberá ser modificado en la especie, de acuerdo con el que se encuentra señalado en el num. 4.3 del punto 4. inserto en el art. 1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, fijado en la suma de UFV 4.500,- por constituir una sanción más favorable.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0804/2013 de 18 de junio, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 51 a 59, interpuesta por Ramiro Antonio Vidaurre Landa y Edwin Chuquimia Villegas, en su condición de director general de asuntos jurídicos y jefe de la unidad de gestión jurídica del Ministerio de Comunicación, respectivamente, en representación de la Ministra de Comunicación, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0804/2013 de 18 de junio, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), debiendo modificarse el monto correspondiente a la sanción, de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.

**Relatora: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norca Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



77

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa cruz del SIN c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Santa cruz.**

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 29 a 34, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1183/2013 de 29 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 36, el responde negativo a la demanda de fs. 54 a 55 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 76 a 79 y 102 a 102 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0205-13 de 28 de marzo de 2013, Enrique Martín Trujillo Velásquez en representación legal de la Gerencia GRACO de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), mediante memorial de fs. 29 a 34, se apersonó e interpuso demanda contencioso-administrativa en contra de la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1183/2013 de 29 de julio, con el que fue notificado el 9 de agosto del mismo año, como efecto del Recurso de Alzada que interpuso el contribuyente David Viscarra Reynaga en contra de la R.D. N° 17-00594-12 de 28 de diciembre de 2012, por lo que haciendo una relación de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, expresa que:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que la resolución determinativa cuestionada ha sido emitida producto de la Orden de Verificación N° 0011OVE00914 del 7 de agosto de 2012, por su efecto se suscitaron diversos hechos administrativos, consistentes en:

1. La emisión de la Orden de Verificación ya citada, con la cual mediante CITE: SIN/GGSC/DF/NOT/VE/00522/2012, se pidió al contribuyente y tercero interesado dentro de la presente causa, presente documentación que complementa a la orden de verificación, así como otras 11 órdenes de verificación, que estaban también en trámite, en virtud a la cual la Contadora del contribuyente presentó todos los documentos indicados en las actas de recepción de documentación del 13, 17 y 27 de septiembre, y la del 9 de octubre de 2012, las cuales fueron revisadas, trabajo que concluyó en la emisión de la Vista de Cargo N° 7912-0011OVE00914-00748/2012 de 23 de noviembre, en la que se determinó como deuda tributaria la suma de Bs 228.301, contra el contribuyente David Viscarra Reynaga.

2. Notificada que fue la vista de cargo, presentó como descargo Kárdex valorados de cada uno de los ítems que conforman sus inventarios, lo que consta mediante acta de recepción de 18 de diciembre de 2012.

3. Con esa base, el sujeto pasivo presentó sus descargos consistentes en una carta de aclaración a las órdenes de verificación, de cuyo contenido se conoció que el procedimiento para el registro de los ingresos por concepto de importación al kárdex en los productos de Mayonesa Mayodan de 500 grs., de 200 grs., se debió registrar la caja por 24 unidades; que en las importaciones realizadas, la factura de importación de Dánica Flora S.A. registró la caja por 8 unidades, per las ventas efectuadas en el mercado, se facturó la caja por 24 unidades conforme exigencia de la clientela.

4. Cada uno de estos descargos fue analizado por parte de los responsables del Departamento de Fiscalización, quienes en su Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGSCZ/DF/OVE/INF/3878/2012, llegaron a la conclusión de que el contribuyente Viscarra Reynaga David con NIT 3195894014, realizó importaciones que no fueron demostradas con documentación sustentable, ni aclaró el destino de las mismas, correspondiendo determinar la existencia de ventas no declaradas, las cuales no tienen derecho a cómputo del crédito fiscal y en aplicación del art. 12 de la L. N° 843 determinaron que estos actos y hechos configuraron indicios de omisión de pago correspondiente a los impuestos al valor agregado (IVA) e impuesto a las transacciones (IT) del periodo fiscal noviembre de 2008, en un importe de Bs 228.301, que incluye el tributo omitido actualizado e intereses, la sanción del 100% por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes, la que deberá ser actualizada a la fecha del pago.

5. Producto del citado Informe, se emitió el dictamen de calificación o configuración de Conducta N° 340/2012 de 28 de diciembre, el cual no lleva firma alguna. En este, luego de un análisis muy concreto, se ratificó la conducta del contribuyente como omisión de pago, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 165 del Cód. Trib. boliviano (CTb), con una multa del 100% del monto del tributo omitido, por el periodo fiscal de noviembre de 2008.

6. Como consecuencia de estos actos procesales se emitió la R.D. N° 17-00594-12 de 28 de diciembre de 2012, por el Gerente Graco Santa Cruz del SIN y por el Jefe del Departamento Jurídico y Cobranza Coactiva a.i. de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, determinando de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del sujeto pasivo como omisión de pago y sancionándolo con multa del 100% del tributo omitido, por el monto de 127.193 UFV equivalente a Bs 228.967, otorgando un plazo de 20 días corridos a partir de su notificación para que se deposite el monto señalado, con la facultad de plantear los medios de impugnación que le franquee la ley, y señalando que la determinación es parcial y sólo de los elementos de juicio que se han tomado en cuenta.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Identificando los fundamentos centrales de la resolución impugnada que revocó totalmente la R.D. N° 17-00594-12 de 28 de diciembre, citando y transcribiendo parte de los arts. 18, 19 del Decreto Supremo (DS) N° 27310 Reglamento al CTb (RCTb); 28-b), 74-I, 96-I, 99-II y 104 de la L. N° 2492 CTb; 4-c), 27, 35 de la L. N° 2341 del Procedimiento Administrativo (LPA) y 55 de la L.O.J.; la parte demandante, hizo el siguiente análisis y valoración jurídica:

- Se cumplió con el procedimiento de fiscalización.- Manifiesta, que el art. 104 de la L. N° 2492 CTb, establece el procedimiento de fiscalización, que confrontado con los antecedentes administrativos que se desarrollaron se han cumplido a cabalidad, verificándose las obligaciones tributarias del sujeto pasivo con actuaciones legales, aplicando objetivamente la normativa, valorando los descargos presentados, permitiendo que asuma defensa el contribuyente, todo esto se demuestra porque hay una simple desconformidad en la aplicación de la norma tributaria, respetándose derechos y garantías del contribuyente.

- En relación a la Nulidad de la resolución determinativa impugnada.- Expresa, que la AGIT de forma poco objetiva señaló; que no se consignó las especificaciones de la composición de la deuda tributaria, acto arbitrario que vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso del contribuyente. Sin embargo afirma, que la verificación del expediente administrativo denota que su actuación se ha enmarcado en lo establecido por el Código Tributario boliviano y sus normas reglamentarias, en cumplimiento al principio de sometimiento pleno a la Ley; por esta razón considera, que la Resolución Determinativa consignó todos los requisitos exigidos por el art. 19 del D.S. N° 27310 RCTb, de tal forma que la fundamentación de la AGIT no está respaldada para la aplicación del art. 35 de la L. N° 2341 LPA, que establece las causales de Nulidad del Acto Administrativo, hecho que violó el principio de especificidad o taxatividad, cumpliendo de esta forma con el art. 104 del CTb, que regula la forma de proceder dentro de las Fiscalizaciones, complementa además, que se contempló dentro de los mismos el art. 27 de la L. N° 2341 LPA, sobre los requisitos que debe tener todo acto administrativo; entonces existiendo una Vista de Cargo, este acto ha sido como dice la misma AGIT, efectuado conforme a las normas del derecho tributario, lo que demuestra que la nulidad declarada es inexistente. Manifiesta que este hecho es claro cuando se indica: "después de valorar las pruebas presentadas se mantiene el tributo omitido señalado en la Vista de Cargo", es decir que los descargos presentados, no desvirtuaron los hechos que originaron la contravención de la norma tributaria, procediéndose a realizar la liquidación consignando en la cuarta columna del anexo: "IMPTE. OBS. BASE IMPONIBLE" detallándose los ingresos observados que originaron el tributo omitido en el IVA e IT.

Asimismo refiere, que existe contradicción de la ARIT cuando concluyen que: la vista de cargo cumplió con los requisitos legales, cuando se ha demostrado que se consignó la base imponible dentro de la liquidación, y como se ve en la misma se efectuó el cálculo correspondiente aplicándose el porcentaje del impuesto respectivo, por esto la resolución impugnada carece de fundamentación y motivación, porque su parte analítica no explica ni señala: cual componente de la base imponible no se incluyó en la resolución determinativa.

#### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se resuelva la presente causa y se revoque en todas sus partes la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1183/2013 de 29 de julio, emitida por la AGIT, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-00594-12 de 20 de diciembre de 2012.

#### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, representada por Daney David Valdivia Coria, como Director Ejecutivo a.i. de la citada instancia estatal de impugnación tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 3 de abril de 2014, cursante de fs. 54 a 55 vta., señalando lo siguiente:

II.1. Que la Administración Tributaria (AT) mediante Resolución Determinativa (R.D.) N° 17-00594-12 de 20 de diciembre, correspondiente a los impuestos IVA e IT del período fiscal noviembre de 2008, determinó una deuda tributaria mediante la Resolución Determinativa, que consignó lugar y fecha, nombre y razón social del contribuyente, empero sobre las especificaciones de la deuda tributaria que tiene que hacer referencia al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado en aplicación del art. 47 del CTb, la AT señaló de forma escueta que el valor de las importaciones comparadas con sus ventas, en sus declaraciones juradas determinó que se vendió menos de lo que se importó; por esta razón no señalaron con precisión cual el procedimiento que se aplicó para la determinación del adeudo tributario, obligación que la AT quebrantó, generando que no se haya consignado la base imponible, no habiéndose completado con su composición de forma que no hay sustento en la decisión de la AT, viciándose de nulidad este acto administrativo tributario en sujeción al art. 99-II de la L. N° 2492 CTb y 19 del D.S. N° 27310 RCTb).

#### II.2. Petitorio

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.



A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1. Con la R.D. N° 17-00594-12, de 28 de diciembre de 2012, que imponía sanciones en contra de David Viscarra Reynaga, mediante memorial de 16 de enero de 2013, el contribuyente interpuso recurso de alzada en contra de la citada resolución, señalando que el 3 de septiembre de 2012 se lo notificó con la Orden de Verificación N° 0011OVE00914, y que luego de haber pedido expresamente fotocopias tomó conocimiento de la Vista de Cargo N° 7912-0011OVE00914-00748/2012 de 23 de noviembre, que no le fue notificada y que resultó en la resolución determinativa que esta impugnando; en esta existió una incorrecta comparación de los datos utilizados para establecer diferencias entre la mercadería importada y la ingresada en los kárDEX de inventarios, hecho que prueba la inexistencia de diferencias entre la mercadería importada y la ingresada; por esta falta de cálculo bien hecho, se ha dado en esta resolución la ausencia de la base imponible que vicia de nulidad la decisión que se objeta, ya que como consecuencia lógica existe una incongruencia en la fundamentación de la misma. Con estas consideraciones pidió la nulidad tanto de la vista de cargo como de la resolución determinativa.

III.2. Luego del trámite de Ley ante la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz, con la presentación de pruebas y alegatos de ambas partes, y la presentación del Informe Técnico Jurídico ARIT SCZ/ITJ 00268/2013 de 24 de abril, se emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT –SCZ/RA 0268/2013 de 26 de abril, en la cual se decidió anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Resolución Determinativa impugnada, bajo el argumento de que la citada resolución no contiene la determinación de la base imponible y tampoco la fundamentación de hecho y de derecho, hecho que incumple lo dispuesto por el art. 96-I de la L. N° 2492 CTb, la que señala que la vista de cargo servirá de base para la resolución determinativa, en este antecedente debió de procederse a analizar la nota presentada el 27 de diciembre de 2012, tal como está ordenado por el num. 7) del art. 68 de la L. N° 2492 CTb, que dispone; que las pruebas presentadas por el sujeto pasivo deben ser analizadas y tomadas en cuenta por la AT a momento del pronunciamiento de la Resolución, por estos hechos han advertido que la Resolución que se rechazó, carece de aquellos requisitos señalados por el pgfo. II del art. 99 de la L. N° 2492 CTb, porque en concreto no se han indicado las especificaciones de la deuda tributaria, hecho procesal que causa indefensión al sujeto pasivo y transgredió su derecho a la defensa y al debido proceso; actos procesales que están también reglados por los arts. 36-II de la LPA y 55 del D.S. N° 27113 Reglamento a la LPA, empleado supletoriamente en sujeción a lo dispuesto en el art. 201 de la L. N° 2492 Título V del CTb.

III.3. Contra esta Resolución interpuso recurso jerárquico Enrique Martín Trujillo Velásquez, Gerente GRACO Santa Cruz a.i. del SIN, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1183/2013 de 29 de Julio, que confirmó la resolución del recurso de alzada, con el fundamento de que el contribuyente de acuerdo a la Hoja de Ruta 7893, presentó una nota aclaratoria únicamente en dos hojas, entendiéndose que efectuó una aclaración, pero sin adjuntar mayor prueba que demuestre lo señalado, y que también no señala que se esté presentando como descargo a la vista de cargo notificada, por lo que no es evidente que la AT hubiese dejado de valorar esta prueba. Del mismo modo señala que no se detalló con precisión los procedimientos aplicados para calcular el adeudo tributario, para que el contribuyente de forma clara e inequívoca, tenga el origen de los reparos emitidos y la cuantificación de las ventas no declaradas; derecho que está ligado a un debido proceso, por lo que al no contener la especificación sobre su composición y sustento a su decisión, este acto administrativo está viciado de nulidad, en previsión de los arts. 99-II de la L. N° 2492 CTb y 19 del D.S. N° 27310 RCTb, así como toda la normativa ya señalada en la Resolución del recurso de alzada.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, de los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si, la R.D. N° 17-00594-12 de 28 de diciembre de 2012, cumplió con lo dispuesto en los arts. 99-II de la L. N° 2492 CTb y 19 del D.S. N° 27310 RCTb, y en cuyo efecto si correspondía ser anulable de acuerdo a los dispuesto por los arts. 36-II de la LPA y 55 de su DS Reglamentario N° 27113, y si debió o no valorarse la nota presentada por el contribuyente.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la entidad actora presuntamente incurridos por la AGIT en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece: Habiéndose determinado que la R.D. N° 17-00594-12, sea anulada totalmente, a objeto de hacer un análisis preciso del problema planteado transcribimos las normas específicas que han sido objeto de la controversia:

L. N° 2492 Código Tributario Boliviano

Art. 68 (Derechos). Constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes:

7. A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución.

Art. 99 (Resolución determinativa).

II. La Resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; 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 en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa.

Art. 74 num. 1 (Principios, normas principales y supletorias).

Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del derecho administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas del presente código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la ley de procedimiento administrativo y demás normas en materia administrativa. Concordante con el art. 201 de la L. N° 3092 Complementaria al CTb.

Decreto Supremo N° 27310

Art.19.- (Resolución determinativa). La resolución determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492.

Las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha Ley.

Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341.

Art. 36° (Anulabilidad del Acto).

I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior.

II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados

D.S. N° 27113, Reglamento de la LPA

Art.55.- (Nulidad de, procedimientos). Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas.

Ahora analizando cada una de estas disposiciones legales aplicadas, que amerita este examen, coincidimos en sentido de que el art. 99 CTb, que en torno al cual gira el punto principal de la controversia, la cual está en discusión, expone claramente que en caso de no contener, los requisitos mínimos y que son: 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 en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente; los que declara como requisitos esenciales, entonces existe la nulidad claramente definida, por esto hoy la petición de que se aplique la norma de forma parcial por parte de la AT no es correcta, así mismo ella misma solicita que se de vigencia al principio de especificidad o taxatividad, el cual señala claramente que la nulidad debe estar determinada por ley y es así en el presente caso: la nulidad está establecida por el art. 99-II de la norma ya citada, el cual dispone claramente al respecto, puesto que la invocación que se hace en la demanda sobre la mencionada disposición legal es incompleta.

Teniendo presente que el D.S. N° 27310 RCTb en su art. 19, determina; que la resolución determinativa debe consignar los requisitos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492 CTb, señalando que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha Ley, por lo que la AT debió hacer un trabajo completo en sujeción a las normas citadas para la emisión de la resolución determinativa, estableciendo clara y correctamente la base imponible, no se analizó la nota presentada por el contribuyente el 27 de diciembre de 2012, y asimismo la resolución determinativa no cuenta con la debida fundamentación de hecho y de derecho, lo que indujo apropiadamente a la autoridad de la alzada a determinar la nulidad de obrados, criterio que es confirmado por este Tribunal. Sobre el debido proceso de acuerdo a la S.C. Plurinacional N° 1485/2016-S3 de 16 de diciembre, se señaló que: "La S.C.P. N° 1094/2016-S3 de 10 de octubre, sostuvo que: «El derecho a una resolución fundamentada y motivada es uno de los componentes del debido proceso reconocido como derecho fundamental, garantía jurisdiccional y derecho humano en las normas contenidas en los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH) y 14 del PIDCP. Sobre el mismo, la S.C.P. N° 2221/2012 de 8 de noviembre, efectuó el siguiente desarrollo: "...el contenido esencial del derecho a una resolución fundamentada y motivada (judicial, administrativa, o cualesquier otra, expresada en una resolución en general, sentencia, auto, etc.) que resuelva un conflicto o una pretensión está dado por sus finalidades implícitas, las que contrastadas con la resolución en cuestión, dará lugar a la verificación de su respeto y eficacia. Estas son: (1) El sometimiento manifiesto a la Constitución, conformada por: 1.a) La Constitución formal; es decir, el texto escrito; y, 1.b) Los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos que forman el bloque de constitucionalidad; así como a la ley, traducido en la observancia del principio de constitucionalidad y del principio de legalidad; (2) **Lograr el convencimiento de las partes que la resolución en cuestión no es arbitraria, sino por el contrario, observa: El valor justicia, los principios de interdicción de la arbitrariedad, de razonabilidad y de congruencia;** (3) Garantizar la posibilidad de control de la resolución en cuestión por los tribunales superiores que conozcan los correspondientes recursos o medios de impugnación; y, (4) Permitir el control de la actividad jurisdiccional o la actividad decisoria de todo órgano o persona, sea de carácter público o privado por parte de la opinión pública, en observancia del principio de publicidad...".

Con esa base se observó precisamente, que la resolución determinativa no ha sido debidamente fundamentada, detalle que debió contener obligatoriamente, por lo que se determina que la invocación del art. 36 de la L. N° 2341 LPA, fue correcta, concordante con el D.S. N°

27113 Reglamento de la LPA, que habla de la nulidad de procedimientos en el su art. 55; ordenando que será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas. Esto hace ver a todas luces que la AT debió sustentar y fundamentar su resolución, no solamente decir que esta citada en otro acto procesal, sino que incluso si bien podía basarse en la vista de cargo, debió más bien dar mayores elementos de fundamento legal, que den la certidumbre al contribuyente, de las razones por las cuales incurrió en una contravención de las normas tributarias, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

V.2. Por último, sobre si debió o no valorarse la nota presentada por el contribuyente en sujeción del art. 68-7) de la L. N° 2492 CTb, es un derecho del sujeto pasivo el formular y aportar, en la forma y plazos previstos en el código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución. Disposición legal que no fue tenida en cuenta por la autoridad demandante, pero que hace justamente a la debida fundamentación que tenía que haberse hecho, por tal razón, los argumentos presentados en la demanda no son ciertos ni evidentes, siendo así que corresponde dictar sentencia declarándola improbadamente.

### V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica demandada al emitir la resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda; en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1183/2013 de 29 julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Relatora: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



78

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Santa cruz.**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 34, en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1178/2013 emitida el 29 de julio de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 62 a 64, réplica de fs. 92 a 95, dúplica de fs. 98, apersonamiento y contestación de fs. 56 a 59, presentada por David Viscarra Reynaga en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria demandante señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, realizó una interpretación ambivalente de la normativa tributaria cuando resolvió confirmar la resolución de alzada emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz en respuesta al recurso planeado por el contribuyente; en consecuencia, se confirmó la decisión de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la R.D. N° 17-00592-12 de 28 de diciembre de 2012, ordenando que se emita nueva resolución que cumpla con lo establecido en los arts. 99-II del Código Tributario Boliviano (CTB) y 19 del D.S. N° 27310.

De esa forma, se emitió una resolución contraria y lesiva a los intereses del Estado Plurinacional, además de haber provocado agravios a la administración tributaria, por lo que plantea la presente demanda.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Ratificándose plenamente en lo expuesto en la R.D. N° 17-00592-12 de 28 de diciembre de 2012, apuntó que responde a los inconsistentes argumentos de la AGIT señalando en relación a la fiscalización, que el CTB establece el procedimiento que debe seguirse al momento de realizar una fiscalización o verificación sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, el cual ha sido cumplido de acuerdo a la norma tributaria por lo que no existe vulneración al debido proceso.

Bajo el epígrafe “Sobre la nulidad de la resolución determinativa impugnada por no cumplir los requisitos señalados en la norma”, transcribiendo el punto xii de la resolución impugnada, indicó que la AGIT pretendió señalar que la resolución determinativa no consignó las especificaciones que componen la deuda tributaria y que dicho supuesto actuar arbitrario, vulneró el derecho del contribuyente a la defensa y al debido proceso, lo cual está lejos de la verdad, porque siendo el proceso de determinación reglado, no deja vacíos a otras posibilidades por lo que no se causó indefensión porque todas las actuaciones de la Administración Tributaria fueron realizadas con base en sus facultades legales y en sometimiento pleno a la ley.

Señaló que como puede observarse, la resolución jerárquica menciona que la Vista de Cargo emitida por la Administración Tributaria, en su página 15, “transcribe la existencia de la determinación de ventas no declaradas al evidenciarse la correcta determinación tributaria al contribuyente toda vez que la Vista de Cargo 7912-0011OVE0910-00742/2012, contiene todos los requisitos esenciales exigidos para su validez, conforme a los arts. 96 parágrafo I de la L. N° 2492(CTB) y 18 del D.S. N° 27310 (RCTB)” (sic) por lo que se puede evidenciar que sí hubo una correcta determinación consignando la base imponible y las especificaciones de la deuda tributaria “documentación del contribuyente” (sic) hasta la sustentada Resolución Determinativa puesto que su página 14, menciona que el acto impugnado consigna el lugar y fecha en la que fue emitida, nombre o razón social del contribuyente, las especificaciones sobre la deuda tributaria conforme con el art. 19 del RCTB. De este modo, existe una contradicción porque la autoridad demandada indica primero, que la R.D. N° 17-00592-12 contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente por lo que no hubo indefensión alguna, más aún cuando señala que se consideró y valoró la documentación presentada como prueba por lo que queda sentado que la Resolución Determinativa tiene todos los requisitos para su validez.

Por todo ello, no es correcta la fundamentación de la AGIT cuando señala que el acto se encuentra viciado de nulidad. Citando el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), señaló que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley.

Añadió que la vista de cargo determina claramente el objeto posible, toda vez que establece como resultado del proceso de determinación correspondiente a la Orden de Verificación 0011OVE00908 emitida para verificar el cumplimiento de la obligación fiscal del IVA correspondiente al periodo fiscal julio/2008, por lo que mal podría señalar la AGIT que no fueron contempladas las especificaciones de la base imponible, cuando claramente fueron determinadas en la orden de verificación, cumpliendo un procedimiento adecuado a la norma. En este punto, transcribió el art. 27 de la L. N° 2341, relativo a los requisitos que debe cumplir el acto administrativo.

Continuó señalando que la AGIT afirma que no sustentó su decisión porque no contiene las especificaciones de la base imponible sobre la composición de la deuda tributaria; sin embargo, la vista de cargo es congruente con la resolución determinativa. Transcribiendo los arts. 96-I y 99-II del CTB, asentó que de su simple lectura y posterior comparación con el argumento de la autoridad demandada, se puede evidenciar que se ha mencionado erróneamente una nulidad inexistente, porque los citados actos cumplen a cabalidad los requisitos formales señalados en las citadas normas y además, cumplen con los señalados el Reglamento del CTB y la “Resolución Normativa de Directorio atinente” (sic).

Ratificando la fundamentación expuesta en el recurso jerárquico que planteara contra la resolución dealzada, pidió se consideren las contradicciones que existen en las resoluciones de alzada y jerárquica y al efecto, indicó que la resolución de alzada, para anular obrados, no efectuó una valoración completa de los antecedentes referidos a la verificación realizada “si bien la resolución determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible de la determinación de la deuda tributaria, en la misma claramente se indica que “después de valorar las pruebas presentadas se mantiene el tributo omitido señalado en la vista de cargo”; es decir que los descargos presentados por el contribuyente no desvirtuaron las observaciones detalladas en la vista de cargo por lo tanto, se ratificó la base imponible que dio origen al tributo omitido adeudado tal como se muestra en el resuelve primero de la misma resolución determinativa donde se muestra el anexo de la Liquidación de la Deuda Tributaria y en la cuarta columna de dicho anexo claramente se titula “IMPTE.OBS. Base Imponible y se detalla el monto total de ingresos observados que dan origen al tributo omitido tanto del IVA como del IT, los mismos que figuran en la columna siete” (sic).

En ese sentido se deduce que existe una contradicción de la misma ARIT de Impugnación cuando indica “podemos llegar a la conclusión que la Vista de Cargo cumple los requisitos establecidos en los arts. 96 de la L. N° 2492 (CTB) y 18 del D.S. N° 27310 (RCTB)”, entonces, “cuál será la observación de fondo que existe para anular la Resolución Determinativa si a través de esta, se ratificaron las observaciones plasmadas en la Vista de Cargo que la misma autoridad de impugnación dice que está bien y tal como se indicó, la misma base imponible que se refleja en la Vista de Cargo, está inserta en la cuarta columna del cuadro de liquidación de la deuda tributaria de la Resolución Determinativa, por tanto, no existe ausencia de la base imponible a cuyo respecto, señaló que entendido está el monto sobre el cual se aplica el porcentaje del impuesto, establecido en la norma legal respectiva para determinar el gravamen que debe ser pagado, hechos que se encuentran reflejados en la Vista de Cargo 7912-0011OVE0910-00742/2012 y en la R.D. N° 17-00592-12 de 28 de diciembre de 2012.

Señaló también, que de los argumentos expuestos por la administración tributaria, confrontados con el análisis de la AGIT, se puede concluir que la resolución jerárquica carece de los requisitos de fundamentación y motivación porque en la parte analítica no explica ni señala qué componente o elemento de la base imponible no se encuentra en la resolución determinativa, cuando es más que evidente, que contiene todos los elementos de la base imponible.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque en todas sus partes la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1178/2013 de 29 de julio de 2013 y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00592-12.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 2 de enero de 2014, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, consideró pertinente transcribir los puntos vii, viii, ix y x del acápite IV. Fundamentación técnico-jurídica de la resolución impugnada.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

### III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 56 a 59, se apersonó voluntariamente al proceso, David Viscarra Reynaga y señaló que:

#### a. la resolución de alzada fundó su determinación en dos aspectos:

1. La nota de 27 de diciembre de 2012, que presentó como descargo y que no fue valorada en la resolución determinativa, en la que aclara la forma en que importa el producto y se vende en el mercado interno, la cual únicamente fue considerada en la resolución jerárquica y no en la determinativa como correspondía vulnerándose la oportunidad y pertinencia de la evaluación de la prueba y el derecho a la defensa.

2. La resolución determinativa no contiene la determinación de la base imponible, pues simplemente, refleja las diferencias detectadas en los inventarios a través de los kardex, incumpliendo lo establecido en el art. 96-I del CTB, punto en el que transcribió el punto viii del punto IV.4 de la resolución jerárquica, señalando a continuación, que este argumento el que de alguna manera trata de cuestionar la entidad demandante, apuntando que la vista de cargo sí contiene la base imponible, lo cual no es evidente.

b. Que la demanda no señala cuál es el derecho positivo vulnerado y solamente señala aspectos de hecho que no corresponden a un proceso de puro derecho.

c. La demanda no ha formulado su petición en términos claros y positivos porque pide que se revoque en todas sus partes la resolución jerárquica y se mantenga firme la resolución determinativa, lo cual es incongruente, ya que en todo caso, debió pedir que se ordene a la AGIT emitir resolución en el fondo, ya que únicamente se emitió pronunciamiento de forma y no de fondo, por ello, lo pedido no es posible de atender.

d. Bajo el epígrafe “sobre el supuesto cumplimiento del procedimiento de fiscalización, apuntó que en el punto “conceptos revocados” de la demanda-página 3 –, la Administración Tributaria señala que cumplió a cabalidad con el procedimiento de fiscalización, respetando el derecho a la defensa del contribuyente, al respecto indico, que en los aspectos que impugnó, se encuentra el hecho de que no fue notificado con la vista de cargo y que abusando de la autoridad que le da la ley, la Administración Tributaria, habría practicado las diligencias a las 22:00 horas, cuando su negocio está cerrado y es muy poco probable que las encuentre al día siguiente; sin embargo, el 27 de diciembre de 2012, presentó una nota dirigida a las Órdenes de Verificación (ya que desconocía la Vista de Cargo), en la que aclaró que importa cajas de 8 de unidades de mayonesa y que en el mercado interno vende cajas de 24 unidades, la que no fue valorada por la Administración Tributaria, consolidando el corolario de abusos cometidos.

e. Respecto al punto relativo a la “nulidad de la resolución determinativa impugnada por no cumplir con los requisitos establecidos por la norma”, transcribió el punto viii del acápite IV.4. de la resolución jerárquica y señaló que la Administración Tributaria en su demanda, incide que la resolución determinativa contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente, a esto añade que la base imponible está contemplada en la vista de cargo, y de esa manera pretende inducir en confusión al Tribunal, porque la AGIT hizo referencia al contenido del art. 19 del D.S. N° 27310, con relación al origen, concepto y determinación de la deuda tributaria y de ninguna manera realiza una afirmación relacionada al contenido de la resolución determinativa como lamentablemente pretende hacer creer el demandante, lo que denota que al carecer de sustentos legales, pretende inducir en confusión.

f. También se refirió a la nulidad del acto administrativo sin tomar en cuenta que la AGIT dispuso la anulabilidad del mismo.

g. Apuntó también que la administración tributaria, confesó en su demanda que la Resolución Determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible.

h. Con la denominación de “Ausencia de la base imponible en la resolución determinativa, señaló que la demandante pretende ilógicamente, que al haber señalado la AGIT SRZ, que la vista de cargo contiene los requisitos de ley (de forma), quedaría descontado que la resolución determinativa ha tomado en cuenta y contiene implícitamente la base imponible. Además sostiene que en la cuarta columna del anexo de la resolución se especifica el importe observado, base imponible, más ello no es evidente porque en ninguna parte de la resolución determinativa existe un análisis, exposición, detalle de cómo y por qué se dio origen y concepto de la base imponible, situación que es inadmisibles y que vulnera el derecho a la defensa, al debido proceso y al principio de seguridad jurídica.

Con los argumentos precedentes, solicitó se confirme la resolución jerárquica.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, la administración tributaria demandante controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de anular la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la R.D. N° 17-00592-12 de 28 de diciembre de 2012, ordenando además, que considera que no es evidente que la resolución determinativa no consigne las especificaciones que componen la deuda tributaria y que se haya vulnerado el derecho del contribuyente a la defensa y al debido proceso, porque todas las actuaciones de la administración tributaria fueron realizadas con base en sus facultades legales y en sometimiento pleno a la ley. Además, que existe una contradicción en la resolución impugnada porque la autoridad demandada indica primero que la R.D. N° 17-00592-12 contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente, por lo que no hubo indefensión alguna, más aún cuando señala que se consideró y valoró la documentación presentada como prueba por lo que queda sentado que la resolución determinativa tiene todos los requisitos para su validez.

Apuntó también que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley.

Continuó señalando que la AGIT afirma que no sustentó su decisión porque no contiene las especificaciones de la base imponible sobre la composición de la deuda tributaria; sin embargo, la vista de cargo es congruente con la resolución determinativa, en la que se muestra el anexo de la liquidación de la deuda tributaria y en la cuarta columna de dicho anexo claramente se titula "IMPTE.OBS. BASE IMPONIBLE y se detalla el monto total de ingresos observados que dan origen al tributo omitido tanto del IVA como del IT, los mismos que figuran en la columna siete.

Señaló también, que de los argumentos expuestos por la administración tributaria, confrontados con el análisis de la AGIT, se puede concluir que la resolución jerárquica carece de los requisitos de fundamentación y motivación porque en la parte analítica no explica ni señala qué componente o elemento de la base imponible no se encuentra en la resolución determinativa.

Por su parte, la AGIT sostiene que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos.

Finalmente, el tercero interesado solicitó se desestime la demanda, apuntando que no ha señalado cuál es el derecho positivo vulnerado y tampoco formuló su petición en términos claros y positivos porque pide que se revoque en todas sus partes la resolución jerárquica y se mantenga firme la resolución determinativa, lo cual es incongruente, ya que en todo caso, debió pedir que se ordene a la AGIT emitir resolución en el fondo, ya que únicamente se emitió pronunciamiento de forma y no de fondo, por ello, lo pedido no es posible de atender.

Al solicitar se confirme la resolución jerárquica, señaló que la administración tributaria confesó en su demanda que la resolución determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible y finalmente, argumentó que en ninguna parte de la resolución determinativa existe un análisis, exposición, detalle de cómo y por qué se dio origen y concepto de la base imponible, situación que es inadmisibles y que vulnera el derecho a la defensa, al debido proceso y al principio de seguridad jurídica.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución, la revisión de los antecedentes informa lo siguiente:

##### a. Anexo 2.

1. La Administración Tributaria emitió los Órdenes de Verificación 0011OVE00904 al 0011OVE00915 al contribuyente David Viscarra Reinaga y entre ellas, ejecutó la Orden de Verificación 0011OVE00908 con la finalidad de confrontar los hechos y/o elementos específicos y relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al seguimiento a la venta de mercadería importada (fs. 3), que dio origen al presente proceso contencioso administrativo.

##### b. Carpeta2.

2. El 23 de noviembre de 2012, se emitió la Vista de Cargo 7912-0011OVE00910-00742/212, en la que se refiere haberse realizado el análisis y verificación de la documentación presentada por el contribuyente Viscarra Reynaga David, la información de la Aduana Nacional (pólizas de importaciones) y la información existente en el Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT2) y haber concluido la existencia de deuda tributaria emergente de importación que el contribuyente no demostró con documentación sustentable el destino de las mismas, de modo que se determinaron ventas no declaradas por Bs 35.229, equivalentes a 19.649 UFV (fs. 289-298).

En la página 3 de la vista de cargo en estudio, la administración tributaria señala que efectuó el análisis y reconstrucción del inventario del contribuyente y que se evidenció la importación de 1500 productos por lo que se determinó que 1000 productos no fueron ingresados al almacén. Con base en ese hallazgo, en la página 4, se determinó la base imponible en la suma de Bs 64.000 emergente del precio promedio determinado en el Cuadro 4 de la misma página, aplicado al efecto, el precio de Bs 64.00.

3. Con nota de 26 de diciembre de 2012, el contribuyente aclaró que si bien en las importaciones realizadas, la factura de exportación de DÁNICA FLORA S.A. registra la caja por 8 unidades, en las ventas en el mercado se factura la caja por 24 unidades (fs. 301).

4. Finalmente, se emitió la R.D. N° 17-00592-12 de 28 de diciembre de 2012, fueron desestimados los descargos presentados por el contribuyente y mantuvo la deuda tributaria determinada (fs. 315 a 319).

5. El contribuyente planteó el recurso de alzada que cursa de fs. 25 a 30 de la carpeta 1, que fue conocido y resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, instancia que con la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0263/2013 de 26 de abril, anuló obrados con reposición hasta la R.D. N° 17-00592-12 inclusive, al haber considerado que la vista de cargo cumple con los requisitos establecidos en los arts. 96 del CTB y 18 del RCTB, contiene la determinación de la base imponible así como la fundamentación de hecho y de derecho; sin embargo, dicha información no se encuentra reflejada en la resolución determinativa, ya que la misma no contiene la determinación de la base imponible, pues simplemente refleja las diferencias detectadas en los inventarios a través de los kardex, incumpliendo

lo establecido en el art. 96-I del CTB, que señala en forma clara que la vista de cargo servirá de base a la resolución determinativa. Además, advirtió que la nota de 27 de diciembre de 2012, suscrita por el contribuyente, no fue valorada en la resolución determinativa (fs. 85 a 95).

6. Con ese antecedente, la Administración Tributaria planteó el recurso jerárquico de fs. 110 a 112, que fue resuelto con el acto administrativo-tributario impugnado en el presente proceso, en el que la AGIT confirmó la resolución de alzada, al haber considerado la norma contenida en el art. 99-II del CTB y 19 del RCTB, dando así, origen al presente proceso contencioso administrativo, en cuyo trámite se observó el procedimiento de puro derecho, hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

En el caso concreto, la administración sostiene que la resolución determinativa es un acto válido que no debió ser anulado. A efecto de resolver la pretensión deducida por la demandante, corresponde efectuar las siguientes precisiones:

##### V.1. Respecto a los argumentos del tercero interesado sobre los aspectos de forma de la demanda.

David Viscarra Reynaga observó que la entidad demandante no ha señalado cuál es el derecho positivo vulnerado y tampoco formuló su petición en términos claros y positivos porque pide que se revoque en todas sus partes la resolución jerárquica y se mantenga firme la resolución determinativa, lo cual es incongruente, ya que en todo caso, debió pedir que se ordene a la AGIT emitir resolución en el fondo porque únicamente se emitió pronunciamiento de forma.

Al respecto, la lectura de la demanda evidencia que la administración tributaria expuso de manera suficiente el cuestionamiento a la resolución impugnada señalando que carece de debida fundamentación y motivación, además que es contradictoria y ha señalado expresamente que causa lesión a los intereses del Estado y agravios a la administración tributaria y en concreto, solicitó la revocatoria de la resolución jerárquica y que se mantenga firme y subsistente la resolución determinativa, petición que resulta coherente con su argumento referido a haber cumplido con las formalidades de su emisión, el cual también fue planteado en su recurso jerárquico.

##### V.2. Sobre los requisitos de la Resolución Determinativa.

El art. 99-II del CTB, señala: "... La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos:

- Lugar y fecha.
- Nombre o razón social del sujeto pasivo.
- Especificaciones sobre la deuda tributaria.
- Fundamentos de hecho y de derecho.
- Calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones.
- Firma, nombre y cargo de la autoridad competente.

La parte in fine del par. III de la norma citada, señala expresamente que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa..."

En ese marco, el art. 19 del RCTB, señala que la resolución determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492 y aclaró que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha Ley, que regla los componentes de la deuda tributaria.

Ahora bien, la lectura de la resolución jerárquica, en los puntos viii, ix y x del acápite IV. Fundamentación técnico-jurídica, evidencia que la AGIT, verificó los requisitos de la resolución determinativa y concluyó que la administración tributaria, únicamente señaló que "las observaciones surgen de las diferencias identificadas al comparar mensualmente el valor total de las importaciones realizadas por el contribuyente con sus declaraciones juradas ... rubro de ventas y las pólizas de importación informadas por la Aduana Nacional de Bolivia, determinándose que el contribuyente vende menos de lo que importa...por lo que el departamento de fiscalización procedió a revisar inventario de mercaderías...", y observó que no señala la documentación o cruces de información que permitan advertir cuál fue el origen y concepto de la deuda tributaria... en ese contexto, concluyó que si bien la resolución determinativa consigna la base imponible de Bs 35.298, no contiene las especificaciones sobre su composición que conforme con el art. 19 del RCTB, hacen referencia al origen, concepto y determinación.

En ese contexto, la revisión de la R.D. N° 17-00592-12 de 28 de diciembre de 2012, relaciona la prueba presentada por el contribuyente y concluye que no es suficiente para desvirtuar los cargos formulados. También señala que después de valorar las pruebas presentadas, se mantiene el tributo omitido señalado en la Vista de Cargo 7912-0011OVE0910-0072/2012 de 23 de noviembre de 2012, empero a la luz de la normativa glosada precedentemente, resulta evidente el incumplimiento de la exposición de los fundamentos de hecho y derecho respecto a los resultados de la valoración de los descargos y tampoco, las especificaciones sobre la deuda tributaria; es decir, el origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha ley; por consiguiente, es correcto el criterio de la autoridad demandada.

La entidad demandante señaló también que existe una contradicción en la resolución impugnada porque la autoridad demandada indica primero que la R.D. N° 17-00592-12 contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente, por lo que no hubo indefensión alguna, más aún cuando señala que se consideró y valoró la documentación presentada como prueba por lo que queda sentado que la resolución determinativa tiene todos los requisitos para su validez. Dicha afirmación no es evidente porque la resolución jerárquica señala en su página 15, que si bien consigna la base imponible de Bs 35.298, no contiene las especificaciones sobre su composición que sustenten la decisión de la administración tributaria.

Sobre la afirmación relativa a que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley, tenga presente la demandante que el art. 99-II del CTB, que sanciona con expresa nulidad la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales analizados precedentemente.

Continuando con el análisis de los argumentos expuestos por la Administración Tributaria demandante, indicó que la AGIT afirma que no sustentó su decisión porque no contiene las especificaciones de la base imponible sobre la composición de la deuda tributaria; sin embargo, la vista de cargo es congruente con la resolución determinativa, en la que se muestra el anexo de la liquidación de la deuda tributaria. Sobre el punto se concluye que el argumento de la demandante es errado, porque si bien es evidente que el art. 96-I del CTB, señala que la vista de cargo contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, ello no significa que pueda obviarse el cumplimiento de las formalidades esenciales señaladas por el art. 99 del CTB, en el entendido de que más allá de la formalidad, esos requisitos están vinculados con el debido proceso, la seguridad jurídica y el derecho a la defensa, puesto que una vez agotada la fase de los descargos, que importan su valoración fundamentada y motivada, la Administración Tributaria debe exponer las especificaciones sobre la deuda tributaria y los fundamentos de hecho y derecho, que justifiquen su decisión, ello para permitir y asegurar el derecho de impugnación del contribuyente, quien tiene el derecho de conocer de dónde emergen los reparos que se le imputan y cuál es la composición de la deuda tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por la Administración Tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1178/2013 de 29 de julio de 2013.

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

**Relatora: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



79

**Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Santa cruz.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 22, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01200/2013 de 29 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 28 a 31; el proveído de admisión de fs. 24, el decreto de 6 de enero de 2017 de fs. 79 y, los antecedentes procesales.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional, representada legalmente por José Miguel Galarza Anze, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 01200/2013 de 29 de julio, amparado en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, y arts. 778 al 780 del Cód.Pdto. Civ., expresando lo siguiente:

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Manifestó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) realiza una vana interpretación de normativa tributaria-aduanera, al señalar que las facultades de la Administración Aduanera para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas se encuentran prescritas. Afirmación que se encuentra al margen de todo contexto legal, que agravia al interés público y causa grave daño económico al Estado, al impedir que se ejecuten los tributos aduaneros.

Sostuvo que la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru emitió Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-07/2012 de 13 de agosto, en virtud a que el importador CRUZ ROJA BOLIVIANA filial Santa Cruz no pagó el tributo determinado por la no regularización de la declaración de importación inmediata conforme a procedimiento. añade que la indicada resolución determinativa, instruyó la ejecución de la



deuda tributaria correspondiente al gravamen arancelario (GA) y el impuesto al valor agregado (IVA) de la DUI 2005/711/C-16105 de 15 de agosto, por no cumplir con la regularización en el plazo previsto, perfeccionándose el hecho generador de la obligación tributaria y constituyéndose en título de ejecución tributaria de pago exigible por el monto ya determinado.

Asimismo señalo que la mencionada resolución determinativa, adicionalmente fijó la multa por omisión de pago consistente al 100% de los tributos aduaneros no cancelados, y la multa por contravención aduanera de 200 UFV.

Replicó que la AGIT, debió pronunciarse por cuerda separada sobre los puntos señalados, al determinar la prescripción de la potestad aduanera, diferenciando por un lado la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, y por otro la facultad de establecer e imponer las sanciones administrativas, aspectos que difieren una de otra y no admiten analogía.

Señaló que la Aduana Nacional, no solo persigue la determinación de la multa por la omisión de pago del tributo no cancelado, sino que principalmente instruye la ejecución de la deuda tributaria ya determinada con la validación de la DUI 2005/711/C-16105, la cual fue aceptada por la administración aduanera, perfeccionando así el hecho generador de la obligación tributaria; hecho que no fue reconocido por la AGIT.

Alegó que la AGIT al disponer la prescripción de las facultades aduaneras, no apreció correctamente lo que establece el art. 59-IV del Cód. Trib. modificado por la Disposición Adicional Quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012. En cuya virtud las facultades de la Aduana Nacional para ejecutar deudas tributarias ya determinadas no se extinguen con el tiempo, antecedente que no fue valorado por la AGIT.

### I.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial por el que interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01200/2013 de 29 de julio, solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia revoque la Resolución recurrida emitida por la AGIT; y en consecuencia se declare firme la Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-07/2012 de 13 de agosto, a fin de conservar subsistente la facultad de la Aduana Nacional de ejecutar la deuda tributaria ya determinada.

### II.- De la contestación a la demanda

Que admitida la demanda por proveído de fs. 24 y citada la autoridad demandada, se apersona Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 28 a 31 de obrados, expresando lo siguiente:

Manifestó que la Aduana Nacional al interponer el recurso jerárquico, expresó como único agravio que para que opere la figura de la prescripción es necesario que exista una solicitud expresa por parte del sujeto pasivo, y de la revisión de antecedentes no existe dicha solicitud mediante el cual se haya requerido la prescripción. Agregó que en ese sentido, los argumentos de la Aduana Nacional en su demanda, no han sido planteados oportunamente como agravios, por lo que la instancia jerárquica se halla impedida de emitir criterio alguno de manera oficiosa y ultra petita por el principio de congruencia, por tanto la demanda contenciosa administrativa no es la vía para resolver actos no impugnados en el recurso jerárquico.

Indicó que la L. N° 2492 como la L. N° 3092 establecen que quien considere lesionados sus derechos en la resolución de alzada, deberá de interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la AGIT pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos, motivo por la cual no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el recurso jerárquico.

Señaló que la resolución jerárquica impugnada, que confirmó la resolución de alzada ARIT-SCZ/RA 307/2013 de 3 mayo, estableció la prescripción de las facultades de la Administración Aduanera de controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas, y en ningún momento refirió a la prescripción de la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, careciendo de sustento el argumento referido a que se hubiera declarado la prescripción de la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada en contravención a lo establecido en el art. 59-IV de la L. N° 2492.

### II.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01200/2013 de 29 de julio.

### III.- Antecedentes administrativos y procesales

Que de la compulsa de los datos del proceso como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

Que la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Gerencia Regional Santa Cruz, emitió Vista de Cargo AN-GRSGR-VIRZA-VC-048/2011 de 16 de diciembre (fs. 12 a 16 de antecedentes administrativos), estableciendo la presunta contravención aduanera de omisión de pago por parte del sujeto pasivo Cruz Roja Boliviana filial Santa Cruz, al incurrir en incumplimiento en los plazos de regularización de los Despachos Inmediatos con exención tributaria respecto de la DUI 2005/711/C-16105 en la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru.

Por Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-N°07/2012 de 13 de agosto (fs. 2 a 4 de antecedentes administrativos), resolvió declarar firme la Vista de Cargo AN-GRSGR-VIRZA-VC-048/2011 de 16 de diciembre, por la sanción pecuniaria de contravención tributaria por omisión de pago, en el monto de UFV 20.688,60 en aplicación del art. 165 del Cód. Trib., correspondiente a la DUI 2005/711/C-16105 de 15 de agosto.

Dicho fallo fue impugnado mediante recurso de alzada interpuesto por la Cruz Roja Boliviana filial Santa Cruz (fs. 5 a 8 de antecedentes administrativos), emitiéndose resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0307/2013 de 3 de mayo (fs. 38 a 44 de antecedentes

administrativos), que resolvió revocar totalmente la Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-07/2012 de 13 de agosto, pronunciada por la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Bolivia.

Interpuesto el recurso jerárquico por la entidad demandante (fs. 55 a 56 de antecedentes administrativos), se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01200/2013 de 29 de julio (fs. 71 a 76 vta. de antecedentes administrativos) emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmando la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 307/2013 de 3 de mayo, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, consecuentemente prescritas las facultades de la administración aduanera para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas respecto de la DUI C-16105 de 15 de agosto de 2005.

Contra esa determinación, la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 17 a 22 de obrados.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto Civ., establece que “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con el art. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### IV. De la problemática planteada

Que el motivo de la litis se circunscribe a determinar: Si fue correcta la determinación de la autoridad jerárquica al confirmar la resolución de alzada, al disponer la prescripción de las facultades de la Administración Aduanera para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas respeto a la DUI C-16105 de 15 de agosto de 2005.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Identificada la problemática traída a esta instancia para su resolución en mérito a la formulación del proceso contencioso administrativo, corresponde realizar el correspondiente análisis de los hechos acontecidos en sede administrativa, evidenciándose los siguientes extremos:

Que el art. 131 del Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado por D.S. N° 25870, dispone que “... las donaciones procedentes del exterior y consignadas expresamente a instituciones de beneficencia para su distribución gratuita, así como las importaciones realizadas por el cuerpo diplomático y consular, organismos internacionales acreditados en el país y por entidades estatales, regularizarán los trámites de despachos inmediatos dentro del plazo improrrogable de 60 días con la presentación de la declaración de mercancías acompañada de la documentación de respaldo y la resolución de exoneración tributaria emitida por el Ministerio de Hacienda, en los casos que corresponda...”, normativa que es concluyente cuando reconoce a las entidades de beneficencia, como es el caso de Cruz Roja Boliviana filial Santa Cruz, el derecho a importar bajo exención de pago de tributos aduaneros siempre y cuando, gestionen una resolución exoneratoria ante el Ministerio de Hacienda, formalidad que no fue cumplida en plazo por la entidad demandante, que en el curso del proceso sancionatorio no justificó la existencia de razones eximentes de responsabilidad que hubieran podido suspender el transcurso del plazo.

En ese contexto y revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se establece que, la administración aduanera, emitió la Vista de Cargo AN-GRSGR-VIRSA-VC-048/2011 de 16 de diciembre, al verificar que la Cruz Roja Boliviana filial Santa Cruz, con el régimen despacho inmediato había internado mercadería ingresada como donación a territorio boliviano, mediante DUI N° C-16105 de 15 de agosto de 2005.

La Cruz Roja Boliviana filial Santa Cruz, en los términos del memorial que discurre de fs. 35 a 38 de antecedentes administrativos, impugna la vista de cargo, con el fundamento que las facultades de la administración aduanera para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos prescribieron en mérito a lo dispuesto por el art. 59 del Cód. Trib., solicitando se deje sin efecto la Vista de Cargo AN-GRSGR-VIRSA-VC-048/2011 de 16 de diciembre, y declare la suspensión de la ejecución tributaria.

Como consecuencia de lo anterior, la Administración Aduanera emitió Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-N° 07/2012 de 13 de agosto, que declaró firme la Vista de Cargo AN-GRSGR-VIRZA-VC-048/2011 de 16 de diciembre, por la sanción pecuniaria de contravención tributaria de omisión de pago establecida en el art. 186-h) de la Ley General de Aduanas y num. 3) del anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones R.D.-01-012-07 de 4 de octubre de 2007, por incumplimiento de regularización de la declaración de mercancías en despacho inmediato, sancionándolo con una multa de 200 UFV.

Interpuesto el recurso de alzada por la Cruz Roja Boliviana filial Santa Cruz por memorial de fs. 5 a 8 de antecedentes administrativos, se emitió la resolución de alzada que revocó la resolución determinativa emitida por la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional en el plazo que prescribe el art. 143 de la L. N° 2492.

En virtud de lo anterior, la Administración de Aeropuerto Viru Viru de la Aduana nacional, interpuso recurso jerárquico por memorial de fs. 55 a 56 de antecedentes administrativos, por la cual se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 01200/2013 de 29 de julio, que confirmó la resolución de alzada.

Que la prescripción, es un medio en virtud del cual el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado por cierto periodo de tiempo, que se encuentra establecida en la sección VII del Cód. Trib. como una de las formas de extinción de la obligación tributaria y de la obligación de pago en aduanas. Es una institución que desde el punto de vista técnico no extingue la obligación en sí, sino la exigibilidad de ella, es decir la acción del sujeto activo para hacer valer su derecho al cobro del tributo establecido.

En la litis es necesario precisar que el hecho generador se produjo durante la vigencia de la L. N° 2492, en ese contexto, el art. 59-I de la L. N° 2492 dispone que: "Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3. Imponer sanciones administrativas; y 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria", de la lectura de la referida norma legal la acción de la Autoridad Administrativa Aduanera para imponer sanciones administrativas prescribe a los 4 años. Artículo que es complementado con el parág. I del art. 60 del mismo cuerpo legal que señala: "Excepto en el num. 4 del parág. I del art. anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo", de tal modo que el cómputo del término de prescripción empieza a contarse para el caso específico de imponer sanciones, desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

Por otra parte es preciso considerar que el hecho imponible constituye el presupuesto de hecho a cuya realización conecta la ley el nacimiento de la citada obligación; en ese sentido el art. 8 de la L. N° 1990 señala como hecho generador de la obligación tributaria aduanera, la importación de mercancías extranjeras para el consumo u otros regímenes sujetos al pago de tributos aduaneros, el cual se perfecciona en el momento que se produce la aceptación por la Aduana de la Declaración de Mercancías.

En relación a la omisión de pago, el art. 165 de la L. N° 2492, dispone que: "El por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la Deuda Tributaria." En tal entendido el art. 42 del D.S. N° 27310, determina que la multa por omisión de pago que refiere el art. 65 de la L. N° 2492, será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en unidades de fomento a la vivienda.

En autos, la entidad demandante alega que la Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-07/2012 de 13 de agosto, no solo persigue la determinación de la multa por la omisión de pago del tributo no cancelado, sino que principalmente instruye la ejecución de la deuda tributaria ya determinada con la validación de la DUI C-16105 de 15 de agosto de 2005. Razonamiento equivocado, toda vez que el art. 108 de la L. N° 2492, establece claramente los actos administrativos que constituyen títulos de ejecución tributaria, al señalar: "I. La ejecución tributaria se realizará por la administración tributaria con la notificación de los siguientes títulos: 1. Resolución determinativa o sancionatoria firmes, por el total de la deuda tributaria o sanción que imponen. 2. Autos de multa firmes. 3. Resolución firme dictada para resolver el recurso de alzada. resolución judicial ejecutoriada por el total de la deuda tributaria que impone. 6. Declaración jurada presentada por el sujeto pasivo que determina la deuda tributaria, cuando ésta refleje fielmente los datos aportados por el contribuyente, en caso que la misma no haya sido pagada, o haya sido pagada parcialmente (...); deduciéndose que la validación de la DUI alegada por la demandante, no constituye título de ejecución tributaria.

Al respecto, el parág. III del art. 60 del Cód. Trib. (L. N° 2492), expresamente señala: "En el supuesto del parág. III del artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria". Empero este párrafo debe relacionarse inexcusablemente con el parág. III del art. 59 del Cód. Trib. (L. N° 2492) que establece: "El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos años". Ahora bien, las dos disposiciones glosadas, se refieren a los títulos de ejecución tributaria que han adquirido la calidad de firmes, porque no han sido impugnados mediante los recursos que franquea la ley, o impugnados se han agotado las instancias de impugnación, teniendo la calidad de cosa juzgada. Las señaladas disposiciones, prescriben que cuando un título de ejecución tributaria ha adquirido la calidad de cosa juzgada, puede ser ejecutado o procedido a la ejecución de la sanción por contravención tributaria, solo dentro del plazo de 2 años, cuyo computo comienza a correr desde el momento que el título tributario ha adquirido la calidad de cosa juzgada.

Asimismo, el art. 61 de la citada ley, prevé que la prescripción se interrumpe por: La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa; y b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago. A su vez el art. 62 dispone El curso de la prescripción se suspende con: I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, misma que se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses. II La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente, iniciándose con la presentación de la petición o recurso y extendiéndose hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

En ese entendido, el computo de la prescripción debe realizarse tomando en cuenta el nacimiento y perfeccionamiento del hecho generador, que se dio a momento de la aceptación de la DUI C-116105 de 15 de agosto de 2005, consecuentemente el cómputo de los 4 años para la determinación de la deuda tributaria comenzó el 1 de enero de 2006 y finalizó el 31 de diciembre de 2009, tal como disponen los arts. 59 y 60-I de la L. N° 2492.

En el proceso en análisis, se establece que la Administración Aduanera, notificó a la Cruz Roja Boliviana filial Santa Cruz con la Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-Nº 07/2012 de 13 de agosto, el 20 de diciembre de 2012, conforme se desprende de la diligencia de notificación cursante a fs. 58 de antecedentes administrativos, y al no observarse causales de interrupción ni de suspensión de la prescripción, las facultades de la Administración Aduanera de controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos y determinar la deuda tributaria, prescribieron el 31 de diciembre de 2009.

Respecto a la afirmación de la entidad demandante en relación a que la Aduana Nacional, no solo persigue la determinación de la multa por la omisión de pago del tributo no cancelado, sino que principalmente instruye la ejecución de la deuda tributaria ya determinada con la validación de la DUI 2005/711/C-16105, perfeccionándose el hecho generador, se aclara que el fundamento de la Administración Aduanera es irrazonable, toda vez que de la revisión de la DUI 2005/711/C-16105 se establece que la mercancía consignada en ella, tiene un valor de cero (0), precisamente por encontrarse bajo el régimen de despacho inmediato, tratándose de mercadería de donación procedente del exterior y consignadas a instituciones de beneficencia como en el caso de autos.

Con relación a lo argüido por la entidad demandante en sentido que las facultades de ejecución de la deuda tributaria ya determinadas no se extinguen con el tiempo, citando la Disposición Adicional Quinta de la L. Nº 291 de 22 de septiembre de 2012 que modifica el art. 59 de la L. Nº 2492, en su párrafo IV señala: "La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible". Se debe precisar que dicha norma legal no es aplicable al caso en análisis, toda vez que el marco normativo vigente en materia tributaria referido a la aplicación de las leyes en el tiempo, contenido en los arts. 123 de la C.P.E. y 150 de la L. Nº 2492, disponen que las normas se aplican a futuro y no son retroactivas, salvo 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. En ese entendido, el hecho generador como se expresó en párrafos precedentes corresponde a la gestión 2005, mucho antes de la modificación dispuesta por la L. Nº 291.

#### VI. Conclusiones

Por lo anterior, se establece que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico Nº 01200/2013 de 29 de julio, y declarar prescritas las facultades de la Administración Aduanera para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas aplicó correctamente la normativa tributaria vigente, correspondiendo entonces, desestimar la pretensión deducida por la Administración Aduanera.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 22, interpuesta por la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01200/2013 de 29 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Relatora: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



80

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa cruz del SIN c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Santa cruz.**

#### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 34, en la que la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN representado legalmente por Enrique Martín Trujillo Velázquez que impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1177/2013 de 29 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 42 a 44, el apersonamiento del tercero interesado de fs. 48 a 51, réplica de fs. 91 a 94, dúplica de fs. 97, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante indica, que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1177/2013 de 29 de julio, realiza una interpretación ambivalente de la norma tributaria, al confirmar la Resolución ARIT-SCZ/RA 0262/2013 de 26 de abril, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, dentro del recurso de alzada interpuesto por David Viscarra Reynaga contra GRACO Santa Cruz del SIN, al anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, hasta la Resolución Determinativa N° 17-00591-12 de 28 de diciembre, y que la administración tributaria emita una nueva resolución determinativa que cumpla con lo establecido en el art. 99-II de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310. Por lo que interponen demanda contenciosa administrativa.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

Inicia el fundamento de su demanda ratificándose plenamente en lo expuesto en la R.D. N° 17-00591-12 de 28 de diciembre de 2012, y que los argumentos de la AG IT serían inconsistentes por las siguientes razones:

Respecto a la fiscalización, el CTB (L. N° 2492) establece el procedimiento que debe seguirse al momento de realizar una fiscalización o verificación sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, atendió las solicitudes y requerimientos del contribuyente, valoro todos los descargos presentados como pruebas, que en el presente caso ha sido cumplido de acuerdo a la norma tributaria, por lo que no existe vulneración al debido proceso.

Sobre la nulidad de la resolución determinativa impugnada por no cumplir los requisitos señalados en la norma, realiza una transcripción del punto xiii de la resolución impugnada, e indica que la AGIT señala que la resolución determinativa no consignó las especificaciones que componen la deuda tributaria y que dicho supuesto actuar arbitrario, vulneró el derecho del contribuyente, a la defensa y al debido proceso, lo cual está lejos de la verdad, porque siendo el proceso de determinación reglado, no deja vacíos a otras posibilidades ni causó indefensión, porque todas las actuaciones de la Administración Tributaria fueron realizadas con base en sus facultades legales y en sometimiento pleno a la ley en virtud del art. 4-c) de la L. N° 2341.

Que en la resolución jerárquica menciona, que la vista de cargo emitida por la administración tributaria, en su página 15, "transcribe la existencia de la determinación de ventas no declaradas al evidenciarse la correcta determinación tributaria al contribuyente toda vez que la Vista de Cargo N° 7912-0011OVE0906-00741/2012, contiene todos los requisitos esenciales exigidos para su validez, conforme a los arts. 96 parágrafo I de la L. N° 2492(CTB) y 18 del D.S. N° 27310 (RCTB)" (sic) lo que evidencia que sí hubo una correcta determinación consignando la base imponible y las especificaciones de la deuda tributaria "documentación del contribuyente", hasta la sustentada resolución determinativa puesto que su página 14, menciona que el acto impugnado consigna el lugar y fecha en la que fue emitida, nombre o razón social del contribuyente, las especificaciones sobre la deuda tributaria conforme con el art. 19 del RCTB. De este modo, existe una contradicción porque la autoridad demandada indica primero, que la R.D. N° 17-00591-12 contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente por lo que no hubo indefensión alguna, más aún cuando señala que se consideró y valoró la documentación presentada como prueba por lo que queda sentado que la resolución determinativa tiene todos los requisitos para su validez como acto administrativo contemplando la base imponible y especificaciones sobre su composición tanto de la vista de cargo que sustenta a la resolución determinativa, por todo ello, no es correcta la fundamentación de la AGIT cuando señala que el acto se encuentra viciado de nulidad. Citando el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), señaló que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley.

Que la vista de cargo determina claramente el objeto posible, toda vez que establece como resultado del proceso de determinación correspondiente a la Orden de Verificación 0011OVE00906 emitida para verificar el cumplimiento de la obligación fiscal del IVA correspondiente al periodo fiscal marzo/2008, por lo que mal podría señalar la AGIT que no fueron contempladas las especificaciones de la base imponible, cuando claramente fueron determinadas en la orden de verificación, cumpliendo un procedimiento adecuado a la norma. En este punto, transcribió el art. 27 de la L. N° 2341, relativo a los requisitos que debe cumplir el acto administrativo.

Indica también que la AGIT afirma que la Administración Tributaria no sustentó su decisión porque no contiene las especificaciones de la base imponible sobre la composición de la deuda tributaria; sin embargo, la vista de cargo es congruente con la resolución determinativa. Transcribiendo los arts. 96-I y 99-II del CTB, asentó que de su simple lectura y posterior comparación con el argumento de la autoridad demandada, se puede evidenciar que se ha mencionado erróneamente una nulidad inexistente, porque los citados actos cumplen a cabalidad los requisitos formales señalados en las citadas normas y además, cumplen con los señalados por la normativa tributaria reglamentaria como son el D.S. N° 27310 y la resolución normativa de directorio atinente.

Así también se ratifica en la fundamentación expuesta en el recurso jerárquico que planteo contra la resolución de alzada, pidiendo que se consideren las contradicciones que existen en las resoluciones de alzada y jerárquica y al efecto, indicó que la resolución de alzada, para anular obrados, no efectuó una valoración completa de los antecedentes referidos a la verificación realizada "si bien la resolución determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible de la determinación de la deuda tributaria, en la misma claramente se indica que "después de valorar las pruebas presentadas se mantiene el tributo omitido señalado en la vista de cargo"; es decir que los descargos presentados por el contribuyente no desvirtuaron las observaciones detalladas en la vista de cargo por lo tanto, se ratificó la base imponible que dio origen al tributo omitido adeudado tal como se muestra en el resuelve primero de la misma resolución determinativa donde se muestra el anexo de la liquidación de la deuda tributaria y en la cuarta columna de dicho anexo claramente se titula "IMPTE.OBS. Base Imponible y se detalla el monto total de ingresos observados que dan origen al tributo omitido tanto del IVA como del IT, los mismos que figuran en la columna siete.

En ese sentido se deduce que existe una contradicción de la misma ARIT de Impugnación cuando indica "podemos llegar a la conclusión que la Vista de Cargo cumple los requisitos establecidos en los arts. 96 de la L. N° 2492 (CTB) y 18 del D.S. N° 27310 (RCTB)", entonces, "cuál será la observación de fondo que existe para anular la resolución determinativa si a través de esta, se ratificaron las observaciones plasmadas en la vista de cargo que la misma autoridad de impugnación dice que está bien y tal como se indicó, la misma base

imponible que se refleja en la vista de cargo, está inserta en la cuarta columna del cuadro de liquidación de la deuda tributaria de la resolución determinativa, por tanto, no existe ausencia de la base imponible a cuyo respecto, señaló que entendido está el monto sobre el cual se aplica el porcentaje del impuesto, establecido en la norma legal respectiva para determinar el gravamen que debe ser pagado, hechos que se encuentran reflejados en la Vista de Cargo 7912-0011OVE0906-00741/2012 y en la R.D. N° 17-00591-12 de 28 de diciembre de 2012.

Concluye indicando que, de los argumentos expuestos por la administración tributaria, confrontados con el análisis de la AGIT, la resolución jerárquica carece de los requisitos de fundamentación y motivación porque en la parte analítica no explica ni señala qué componente o elemento de la base imponible no se encuentra en la resolución determinativa, cuando es más que evidente, que contiene todos los elementos de la base imponible.

### I.3. Petitorio.

Concluye el fundamento de su demanda, solicitando la revocatoria total de la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1177/2013 de 29 de julio, emitida por la AGIT, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resoluciones Determinativa N° 17-00591-12.

### III. De la Contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 6 de febrero de 2014, que cursa de fs. 42 a 44, señalando lo siguiente:

No obstante que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1177/2013 de 29 de julio, se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos, indica lo siguiente:

Indica que dentro de nuestra normativa vigente el parágrafo II del art. 99 del CTB, los requisitos mínimos que debe contener la resolución determinativa, como también el art. 19 del RCTB, respecto a las especificaciones de la deuda tributaria.

Que de la R.D. N° 17-00591-12, las observaciones surgen de las diferencias identificadas al comparar mensualmente el valor total de las importaciones realizadas por el contribuyente con sus declaraciones juradas Form. 200 (IVA) que determina que el contribuyente vende menos de lo que importa, sin señalar con precisión los procedimientos aplicados para determinar el adeudo tributario, es decir, que documentación o cruce de información permitiría advertir cual el origen y concepto de la deuda tributaria, ya que la obligación de la administración tributaria es otorgar al contribuyente de forma clara e inequívoca el origen de los reparos emitidos, así como la determinación de las ventas no declaradas (que si se encuentra en la vista de cargo) para garantizar al sujeto pasivo su legítimo derecho a la defensa y seguridad jurídica.

Que la resolución jerárquica impugnada, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifican en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica.

### II.1. Petitorio.

Concluye su fundamento solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1177/2013 de 29 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de los antecedentes administrativos, como recursivos y la resolución administrativa impugnada, se evidencia los siguientes hechos:

Que mediante Orden de Verificación N° 011OVE00906, se procedió a la verificación del débito fiscal IVA e IT, de las ventas de mercadería importada del periodo fiscal marzo 2008, del contribuyente David Viscarra Reynaga, por lo que mediante Nota CITE: SIN/GGSCZ/DF/NOT/VE/00522/2012 de 8 de agosto de 2012, se solicitó al contribuyente documentación adicional a la orden de verificación.

De fs. 10 a 11 de antecedentes administrativos, con forme acta de recepción de documentos el contribuyente presentó la documentación requerida por la administración tributaria.

Que por Informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/3001/2012 de 23 de noviembre, (fs. 257 a 263 del cuerpo 2) señala que el contribuyente ha realizado importaciones, sobre las que no ha demostrado con documentación sustentable el destino de las mismas por lo que corresponde determinar la existencia de ventas no declaradas.

Que por Vista de Cargo N° 7912-0011OVE00906-00741/2012, establece que el contribuyente ha realizado importaciones, por la que no ha demostrado con documentación sustentable el destino de las mismas, determinando una deuda tributaria en el periodo fiscal marzo 2008. De 103.920 UFV que incluye tributos omitidos, interés, multa y sanción por omisión de pago.

El 28 de diciembre de 2012 la Administración Tributaria emite la R.D. N° 17-00591-12, que resolvió determinar sobre base cierta las obligaciones del sujeto pasivo, por un monto de 103.673 UFV equivalentes a Bs 186.626, importes que incluyen el tributo omitido, mantenimiento de valor, interés y sanción por omisión de pago, correspondientes al IVA y IT del periodo marzo 2008.

Contra la R.D. N° 17-00591-12, el contribuyente planteó recurso de alzada, que fue resuelto por Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0262/2013 de 26 de abril, que anula obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la R.D. N° 17-00591-12, a efectos que se emita un nuevo acto administrativo. Resolución que fue confirmada por Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1177/2013 de 29 de julio de 2013.

### IV. De la problemática planteada.

De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene: que al existir denuncia de vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar lo siguiente:

Si es correcta la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de anular obrados hasta la Resolución Determinativa 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012, porque considera que la resolución determinativa no consigna las especificaciones que componen la deuda tributaria y por lo cual se ha vulnerado el derecho del contribuyente a la defensa y al debido proceso.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones de orden doctrinal y legal.

Respecto a las nulidades debemos señalar que: Para el tratadista Guillermo Cabanellas, la nulidad “constituye tanto el estado de un acto que se considera no sucedido como el vicio que impide a ese acto la producción de sus efectos” (Cabanellas Guillermo. Diccionario de Derecho Usual, Tomo III. Ed. Heliasta. Bs.As. Argentina. Pág. 52.); para Alsina la nulidad “es la sanción por la cual la ley priva a un acto jurídico de sus efectos normales, cuando en su ejecución no se han guardado las formas prescritas para ello” (Alsina Hugo. Tratado teórico práctico de derecho procesal civil y comercial. Tomo IV. Ed. Ediar. BsAs. Argentina Pág. 627).

Con relación al debido proceso la S.C. N° 1262/2004-R de 10 de agosto, textualmente señala que: “...el error o defecto de procedimiento será calificado como lesivo del derecho al debido proceso sólo en aquellos casos en los que tengan relevancia constitucional, es decir, cuando los defectos procedimentales provoquen indefensión material a la parte procesal que los denuncia y sea determinante para la decisión judicial adoptada en el proceso judicial, de manera tal que de no haberse producido dicho defecto el resultado sería otro; 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, pues en este último caso se produciría un resultado adverso al sentido y esencia de la garantía al derecho del debido proceso, ya que simplemente demoraría la sustanciación del proceso judicial para llegar al mismo resultado”.

El término interés público, denominado también interés general o interés nacional, es un vocablo identificable con el bien común de la sociedad entera, entendida como un cuerpo social, y no tanto con el interés del Estado en sí mismo. Se utiliza esta expresión para reflejar que la finalidad de las acciones del Estado o de las instituciones de una comunidad políticamente organizada, es el bien, entendida como felicidad, interés, utilidad o beneficio; del conjunto del pueblo es decir de la totalidad de los que componen una nación; entonces cuando hablamos de lesión al interés público, nos referimos a que las acciones o decisiones de las instituciones van en contra del interés de todos.

El art. 99-II del CTB, señala: “... La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos:

Lugar y fecha.

Nombre o razón social del sujeto pasivo.

Especificaciones sobre la deuda tributaria.

Fundamentos de hecho y de derecho.

Calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones.

Firma, nombre y cargo de la autoridad competente.

La parte in fine del par. III de la norma citada, señala expresamente que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa...”.

En ese marco, el art. 19 del RCTB, señala que la resolución determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492 y aclaró que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha Ley, que regla los componentes de la deuda tributaria.

Ahora bien, la lectura de la resolución jerárquica, en los puntos viii, ix y x del acápite IV. Fundamentación técnico-jurídica, la AGIT verificó los requisitos de la resolución determinativa y concluyó que la administración tributaria, únicamente señaló que “las observaciones surgen de las diferencias identificadas al comparar mensualmente el valor total de las importaciones realizadas por el contribuyente con sus declaraciones juradas ... rubro de ventas y las pólizas de importación informadas por la Aduana Nacional de Bolivia, determinándose que el contribuyente vende menos de lo que importa...por lo que el Departamento de Fiscalización procedió a revisar el inventario de mercaderías..”, y observó en la documentación o cruces de información no se advierte cuál fue el origen y concepto de la deuda tributaria. En ese contexto, concluyó que si bien la resolución determinativa consigna la base imponible de Bs 186.626, sin embargo, no contiene las especificaciones sobre su composición que sustenten la decisión de la administración tributaria, por lo que dicho acto se encuentra viciado de nulidad conforme las previsiones del art. 99-II de la L. N° 2492 y el art. 19 del D.S. N° 27310.

En ese contexto, la R.D. N° 17-00591-12, establece que la prueba presentada por el contribuyente no es suficiente para desvirtuar los cargos formulados, por lo que se mantiene el tributo omitido señalado en la Vista de Cargo 7912-0011OVE0906-00741/2012, empero de la normativa interpretada precedentemente, resulta evidente que existe incumplimiento en la exposición de los fundamentos de hecho y derecho respecto a los resultados de la valoración de los descargos, como las especificaciones sobre la deuda tributaria; es decir, el origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha ley; por lo cual, la apreciación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, fue correcta.

Que respecto a la contradicción en la resolución impugnada, por la Administración Tributaria, porque la autoridad demandada indica primero que "la R.D. N° 17-00591-12 contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente, por lo que no hubo indefensión alguna, más aún cuando señala que se consideró y valoró la documentación presentada como prueba por lo que queda sentado que la resolución determinativa tiene todos los requisitos para su validez". De la revisión de la resolución impugnada, más propiamente en su página 15, si bien consigna la base imponible de Bs 186.626, este monto no consigna las especificaciones sobre su composición que sustentan la decisión de la administración tributaria, por lo que la contradicción acusada no es evidente.

Sobre que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley, se debe tener presente que el art. 99-II del CTB, sanciona expresamente con nulidad la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales analizados precedentemente, por lo que, lo manifestado por el demandante no es evidente.

Con relación a la falta de especificaciones de la base imponible en la composición de la deuda tributaria, referente al anexo de la liquidación de la deuda tributaria, contenidos en la vista de cargo como en la resolución determinativa; el argumento de la demandante es errado, porque si bien es evidente que el art. 96-I del CTB, señala que la vista de cargo contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, ello no significa que pueda obviarse el cumplimiento de las formalidades esenciales señaladas por el art. 99 de la L. N° 2492, ya que esos requisitos están vinculados con el debido proceso, la seguridad jurídica y el derecho a la defensa, puesto que una vez agotada la fase de los descargos, debe existir una valoración fundamentada y motivada de los mismos, consecuentemente la administración tributaria debe exponer las especificaciones sobre la deuda tributaria y los fundamentos de hecho y derecho, que justifiquen su decisión, lo que significa, que ante una posible conculcación de alguno de los derechos del contribuyente, este pueda activar el derecho de impugnación contra una resolución que identifique de forma clara y concreta los reparos imputados en su contra, además cuál es la composición de la deuda tributaria.

Conclusiones,

Que a mérito del análisis expuesto, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la resolución impugnada, no infringió ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración de los antecedentes administrativos, como la argumentación técnica-jurídica se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 29 a 34, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1177/2013 de 29 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Relatora: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala





81

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Santa cruz.**

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, representada legalmente por Manuel Félix Sanguenza Guzmán, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 40 a 45 vta., en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1069/2013 de 17 de julio, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 54; la respuesta de fs. 111 a 114 vta.; la notificación al tercero interesado de fs. 128, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 117 a 118 vta. y 121 y vta., respectivamente, los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de Hecho de la Demanda.

Mediante nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO), informe sobre la autenticidad del Certificado N° CM-PT-04-0039-2011, correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-1649, solicitud que fue atendida mediante nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, en la cual se remitió el Informe N° IBMETRO-DML-INF 240/12, del Técnico de Meteorología Legal, que en lo sustancial indica que: "Los certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de nuestros archivos", evidenciando que la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L.", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI 2011/543/C-1649 de 26 de agosto de 2011, presentó un Certificado Medioambiental no validado o presuntamente falso, habiendo el sujeto pasivo habría incurrido en el ilícito de contrabando, tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492.

Por ello, en cumplimiento a la R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprueba el procedimiento de control diferido, se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI 020/2012 de 28 de septiembre, calificando la conducta del importador Flores Chambi Jonh Gastón, con contrabando contravencional, dictándose la resolución sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 36/2012 de 27 de diciembre, que resolvió declarar probada la comisión de contravención aduanera de contrabando, disponiendo al no existir la mercancía comisada, la aplicación de lo establecido en el art. 181-II de la L. N° 2492, imponiendo la sanción económica consistente en el pago de una multa igual al 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando, que asciende a Bs 324.181.

I.2. Fundamentos de la Demanda.-

Con esa previa relación de antecedentes, la entidad demandante fundamenta su demanda señalando que:

La autoridad demandada determinó confirmar lo resuelto por la autoridad de alzada, disponiendo la anulación del acta de intervención emitida por la administración aduanera, con el argumento de que al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI 020/2012 de 28 de septiembre, en contra de Jonh Gastón Flores Chambi, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se incurrió en vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, basándose específicamente en el art. 48 del D.S. N° 27310, el cual claramente señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases -entre otras- de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la AGIT no interpretó correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, siendo el procedimiento de control diferido regular totalmente válido, al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, habiendo el sujeto pasivo adecuado su conducta a lo establecido en el art. 181-b) de la L. N° 2492.

Añade que, la AGIT señala que la Administración de Aduana debe ampliar la investigación realizando la fiscalización posterior, para que dilucidan por la vía que corresponda, las observaciones planteadas; al respecto, en el control diferido regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO que se encuentra en antecedentes, presentado como documento soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO central La Paz, además que el técnico firmante no se encontraba en funciones, careciendo dicho certificado de validez, no correspondiendo realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si IBMETRO creado por D.S. N° 26050 de 19 de enero de 2001, certificó que ese documento no es válido, no existe y que no cumple con los requisitos y procedimiento para la extensión del mismo y cuenta con diferentes observaciones que lo invalidan.

### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y se revoque la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1069/2013 de 17 de julio y la resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0051/2013 de 22 de abril, confirmando la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-POTPI N° 36/2012 de 27 de diciembre.

#### II.-De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, da respuesta a los fundamentos de la demanda en los siguientes términos:

La Administración Aduanera emitió el Informe AN-UFIPR-I 57/2012, en cual señala que se debe anular la DUI C-1649, debido a que no existe Certificado Medioambiental emitido por IBMETRO, exigido por los arts. 11 del D.S. N° 27310, 119 del D.S. N° 572 y 3 y 5 del D.S. N° 28963, estableciendo indicios de la contravención de contrabando, tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492. Además de que existen indicios de delitos penales, por la falsedad del certificado de IBMETRO, aspectos recogidos en el acta de intervención y en la resolución determinativa.

Agrega que, el procedimiento de control diferido regular, aprobado por R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, como de la existencia de delitos penales, pues el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI's y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme dispone la normativa aduanera y de conformidad al art. 48 del D.S. N° 27310, la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales las ejercerá según los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido y que la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior.

Manifiesta que, la administración aduanera a la conclusión del control diferido regular, debió iniciar el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, notificando con la orden de fiscalización al operador Jonh Gastón Flores Chambi, a objeto de verificar e investigar los hechos y actos emergentes del despacho aduanero con la DUI observada, en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de forma de no quebrantar el derecho del operador al debido proceso y a la defensa, vulnerados en el proceso administrativo.

#### II.3.-Petitorio.-

Por lo manifestado, los argumentos del demandante carecen de sustento y no existe agravio ni lesión de derechos que se hubieran causado con la Resolución de Recurso Jerárquico, solicitando se declare improbadamente la demanda, mantenimiento firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1069/2013 de 17 de julio.

#### II.4.- Del tercero interesado.

Mediante notificación que cursa a fs. 128, se advierte la legal citación de Jonh Gastón Flores Chambi, en su calidad de tercero interesado, quien no se apersonó al presente proceso.

Asimismo, corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica y consiguiente dúplica, disponiéndose a fs. 164, "Autos" para sentencia.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

1. Cursa a fs. 46 del anexo II, nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 de 06 de junio, por la cual el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, solicitó a IBMETRO certificación de autenticidad 77 DUI's, entre ellas la DUI C-1649.

2. Dicha solicitud fue respondida por nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, mediante la cual el Instituto Boliviano de Metrología informa que luego de realizar la revisión en los archivos de certificados medioambientales emitidos en la oficina central, oficinas regionales Cochabamba y Oruro, concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados recibidos, los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, además de que los funcionarios que los firman, no se encontraban prestando funciones en las fechas indicadas de emisión (fs. 50 y 51 a 57 del anexo II).

3. Luego, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, con base en el Informe AN-UFIPR-I-057/2012 de 27 de septiembre, emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-020/2012, notificada al sujeto pasivo Jonh Gastón Flores Chambi el 31 de octubre de 2012, estableciendo indicios de contravención tributaria por contrabando, por la inexistencia del certificado medioambiental emitido por IBMETRO, efectuando un cálculo preliminar de tributos aduaneros de UFV's 40.538,53.-, otorgándole un plazo de tres días para la presentación de descargos (fs. 74 a 81 del Anexo II).

4. De fs. 84 a 88 del anexo II, cursa la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-36/2012 de 27 de diciembre, por la cual la entidad demandante determinó declarar probada la comisión de la contravención aduanera de Contrabando, en contra de Jonh Gastón Flores Chambi, al no existir mercadería comisada, conforme al art. 181-II de la L. N° 2492, impuso como multa el 100% del valor de la mercancía, que asciende a la suma de Bs 324.181.-, disponiendo la anulación de la DUI C-1649 de 26 de agosto de 2011, como también la remisión de antecedentes al Ministerio Público por la presunta comisión del delito de falsificación de documentos.

5. Contra dicha resolución sancionatoria, el contribuyente interpuso recurso de alzada (fs. 10 a 24 del anexo I), que fue resuelto mediante la resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0051/2013 de 22 de abril, que dispuso anular la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-36/2012, debiendo la administración aduanera, emitir orden de fiscalización conforme establece el art. 48 del D.S. N° 27310 y la R.D. 01-008-11, en resguardo del derecho a la defensa y el debido proceso (fs. 80 a 88 del anexo I).

6. Contra la determinación de la ARIT Chuquisaca, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, interpuso recurso jerárquico (fs. 104 a 110 del Anexo I), resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1069/2013 de 17 de julio, la cual resolvió confirmar la resolución de alzada; consiguientemente se anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-020/2012, debiendo dicha administración concluir el procedimiento de control diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una fiscalización (fs. 162 a 172 del anexo I).

#### IV. Análisis de la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-020/2012, ordenando a la administración aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 dispone que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la administración aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-020/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### VI.2. Respecto al procedimiento de control diferido.

El art. 48 del Reglamento del Cód. Trib. Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera; y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el procedimiento de control diferido mediante R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a. Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b. Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales

por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 29 del anexo II).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis (fs. 42 del anexo II).

El punto 4 de la R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, conclusión del procedimiento diferido regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el jefe de la unidad de fiscalización regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador; sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. de dicha resolución de directorio, prevé: "Si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el manual de procesamiento de contravenciones aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) de la L. N° 2492.

Consecuentemente, bien es cierto que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. de la de la R.D. N° 01-004-09, señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310, faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional-en el marco de los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492- potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos.

#### IV.3. Conclusión.

Por todo lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1069/2013 de 17 de julio, resolviendo confirmar la resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0051/2013 de 22 de abril, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 71 a 77, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1069/2013 de 17 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrado Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



82

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Santa cruz.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 34, en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1181/2013 emitida el 29 de julio de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 65 a 67, réplica de fs. 92 a 95, dúplica de fs. 98 y vta., apersonamiento y contestación de fs. 45 a 482, presentada por David Viscarra Reynaga en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria demandante señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, realizó una interpretación ambivalente de la normativa tributaria cuando resolvió confirmar la resolución de alzada emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz en respuesta al recurso planeado por el contribuyente; en consecuencia, se confirmó la decisión de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la R.D. N° 17-00597-12 de 28 de diciembre de 2012, ordenando que se emita nueva resolución que cumpla con lo establecido en los arts. 99-II del Cód. Trib. Boliviano y 19 del D.S. N° 27310.

De esa forma, se emitió una resolución contraria y lesiva a los intereses del Estado Plurinacional, además de haber provocado agravios a la Administración Tributaria, por lo que plantea la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Ratificándose plenamente en lo expuesto en la R.D. N° 17-00597-12 de 28 de diciembre de 2012, apuntó que responde a los inconsistentes argumentos de la AGIT señalando en relación al procedimiento de fiscalización, que el CTB, establece el procedimiento que debe seguirse al momento de realizar una fiscalización o verificación sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, el cual ha sido cumplido de acuerdo a la norma tributaria por lo que no existe vulneración al debido proceso.

Bajo el epígrafe "Sobre la nulidad de la Resolución Determinativa impugnada por no cumplir los requisitos señalados en la norma", transcribiendo el punto xii de la resolución impugnada, indicó que la AGIT pretendió señalar que la resolución determinativa no consignó las especificaciones que componen la deuda tributaria y que dicho supuesto actuar arbitrario, vulneró el derecho del contribuyente a la defensa y al debido proceso, lo cual está lejos de la verdad, porque siendo el proceso de determinación reglado, no deja vacíos a otras posibilidades por lo que no se causó indefensión porque todas las actuaciones de la administración tributaria fueron realizadas con base en sus facultades legales y en sometimiento pleno a la ley.

Señaló que como puede observarse, la resolución jerárquica menciona que la Vista de cargo emitida por la administración tributaria, en su página 15, "transcribe la existencia de la determinación de ventas no declaradas al evidenciarse la correcta determinación tributaria al contribuyente toda vez que la Vista de Cargo 7912-0011OVE0912-00746/2012, contiene todos los requisitos esenciales exigidos para su validez, conforme a los arts. 96 parág. I de la L. N° 2492(CTB) y 18 del D.S. N° 27310 (RCTB)" (sic) por lo que se puede evidenciar que sí hubo una correcta determinación consignando la base imponible y las especificaciones de la deuda tributaria "documentación del contribuyente" (sic) hasta la sustentada resolución determinativa puesto que su página 14, menciona que el acto impugnado consigna el lugar y fecha en la que fue emitida, nombre o razón social del contribuyente, las especificaciones sobre la deuda tributaria conforme con el art. 19 del RCTB. De este modo, existe una contradicción porque la autoridad demandada indica primero, que la R.D. N° 17-00597-12 contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente por lo que no hubo indefensión alguna, más aún cuando señala que se consideró y valoró la documentación presentada como prueba por lo que queda sentado que la resolución determinativa tiene todos los requisitos para su validez.

Por todo ello, no es correcta la fundamentación de la AGIT cuando señala que el acto se encuentra viciado de nulidad. Citando el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), señaló que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley.

Añadió que la vista de cargo determina claramente el objeto posible, toda vez que establece como resultado del proceso de determinación correspondiente a la Orden de Verificación 0011OVE00912 emitida para verificar el cumplimiento de la obligación fiscal del IVA correspondiente al periodo fiscal julio/2008, por lo que mal podría señalar la AGIT que no fueron contempladas las especificaciones de la base imponible, cuando claramente fueron determinadas en la orden de verificación, cumpliendo un procedimiento adecuado a la norma. En este punto, transcribió el art. 27 de la L. N° 2341, relativo a los requisitos que debe cumplir el acto administrativo.

Continuó señalando que la AGIT afirma que no sustentó su decisión porque no contiene las especificaciones de la base imponible sobre la composición de la deuda tributaria; sin embargo, la vista de cargo es congruente con la resolución determinativa. transcribiendo los arts. 96-I y 99-II del CTB, apuntó que de su simple lectura y posterior comparación con el argumento de la autoridad demandada, se puede evidenciar que se ha mencionado erróneamente una nulidad inexistente, porque los citados actos cumplen a cabalidad los requisitos formales señalados en las citadas normas y además, cumplen con los señalados el reglamento del CTB y la "Resolución Normativa de Directorio atinente" (sic).

Ratificando la fundamentación expuesta en el recurso jerárquico que planteó contra la resolución de alzada, pidió se consideren las contradicciones que existen en las resoluciones de alzada y jerárquica y al efecto, indicó que la resolución de alzada, para anular obrados, no efectuó una valoración completa de los antecedentes referidos a la verificación realizada "si bien la resolución determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible de la determinación de la deuda tributaria, en la misma claramente se indica que "después de valorar las pruebas presentadas se mantiene el tributo omitido señalado en la vista de cargo"; es decir que los descargos presentados por el contribuyente no desvirtuaron las observaciones detalladas en la vista de cargo por lo tanto, se ratificó la base imponible que dio origen al tributo omitido adeudado tal como se muestra en el resuelve primero de la misma resolución determinativa donde se muestra el anexo de la liquidación de la deuda tributaria y en la cuarta columna de dicho anexo claramente se titula "IMPTE.OBS. BASE IMPONIBLE y se detalla el monto total de ingresos observados que dan origen al tributo omitido tanto del IVA como del IT, los mismos que figuran en la columna siete" (sic).

En ese sentido se deduce que existe una contradicción de la misma ARIT de Impugnación cuando indica "podemos llegar a la conclusión que la Vista de Cargo cumple los requisitos establecidos en los arts. 96 de la L. N° 2492 (CTB) y 18 del D.S. N° 27310 (RCTB)", entonces, "cuál será la observación de fondo que existe para anular la resolución determinativa si a través de esta, se ratificaron las observaciones plasmadas en la vista de cargo que la misma autoridad de impugnación dice que está bien y tal como se indicó, la misma base imponible que se refleja en la vista de cargo, está inserta en la cuarta columna del cuadro de liquidación de la deuda tributaria de la resolución determinativa, por tanto, no existe ausencia de la base imponible a cuyo respecto, señaló que entendido está el monto sobre el cual se aplica el porcentaje del impuesto, establecido en la norma legal respectiva para determinar el gravamen que debe ser pagado, hechos que se encuentran reflejados en la Vista de Cargo 7912-0011OVE0912-00746/2012 y en la R.D. N° 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012.

Señaló también, que de los argumentos expuestos por la administración tributaria, confrontados con el análisis de la AGIT, se puede concluir que la resolución jerárquica carece de los requisitos de fundamentación y motivación porque en la parte analítica no explica ni señala qué componente o elemento de la base imponible no se encuentra en la resolución determinativa, cuando es más que evidente, que contiene todos los elementos de la base imponible.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque en todas sus partes la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01181/2013 de 29 de julio de 2013 y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00597-12.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 2 de enero de 2014, que cursa de fs. 65 a 67, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, consideró pertinente manifestar que la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-00595-12 que consigna el lugar y fecha en la que fue emitida, nombre o razón social del contribuyente, sobre las especificaciones de la deuda tributaria, que hace referencia al origen, concepto y determinación, empero, se advierte que no señala con precisión los procedimientos aplicados para determinar el adeudo tributario, no habiendo indicado la documentación o cruces de información que le permitan advertir cual el origen concepto de la deuda tributaria.

Agregó que la administración tributaria por lo indicado precedentemente, vició de nulidad el acto administrativo, toda vez que ocasionó indefensión del administrado además de carecer de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin conforme prevé el art. 36-II de la

L. N° 2341, aplicable supletoriamente por mandato de los arts. 74-I de la L. N° 2492 y 291 de la L. N° 3092 y 55 del D.S. N° 27113, Reglamentario de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Refirió que en la resolución jerárquica se dio respuesta a cada argumento impugnado por la administración tributaria, conforme consta en su fundamentación en los puntos vi al x bajo el sub título “Sobre la nulidad de la resolución determinativa impugnada por no cumplir con requisitos establecidos en norma” (sic)

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

#### III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 45 a 48, se apersonó voluntariamente al proceso, David Viscarra Reynaga y señaló que:

a. la resolución de alzada fundó su determinación en dos aspectos:

1. La nota de 27 de diciembre de 2012, que presentó como descargo y que no fue valorada en la resolución determinativa, en la que aclara la forma en que importa el producto y se vende en el mercado interno, la cual únicamente fue considerada en la resolución jerárquica y no en la determinativa como correspondía vulnerándose la oportunidad y pertinencia de la evaluación de la prueba y el derecho a la defensa.

2. La resolución determinativa no contiene la determinación de la base imponible, pues simplemente, refleja las diferencias detectadas en los inventarios a través de los kardex, incumpliendo lo establecido en el art. 96-I del CTB, punto en el que transcribió el punto viii del punto IV.4 de la resolución jerárquica, señalando a continuación, que este argumento el que de alguna manera trata de cuestionar la entidad demandante, apuntando que la vista de cargo sí contiene la base imponible, lo cual no es evidente.

b. Que la demanda no señala cuál es el derecho positivo vulnerado y solamente señala aspectos de hecho que no corresponden a un proceso de puro derecho.

c. La demanda no ha formulado su petición en términos claros y positivos porque pide que se revoque en todas sus partes la resolución jerárquica y se mantenga firme la resolución determinativa, lo cual es incongruente, ya que en todo caso, debió pedir que se ordene a la AGIT emitir resolución en el fondo, ya que únicamente se emitió pronunciamiento de forma y no de fondo, por ello, lo pedido no es posible de atender.

d. Bajo el sub título “sobre el supuesto cumplimiento del procedimiento de fiscalización, apuntó que en el punto “conceptos revocados” de la demanda-página 3 –, la administración tributaria señala que cumplió a cabalidad con el procedimiento de fiscalización, respetando el derecho a la defensa del contribuyente, al respecto indico, que en los aspectos que impugnó, se encuentra el hecho de que no fue notificado con la vista de cargo y que abusando de la autoridad que le da la ley, la administración tributaria, habría practicado las diligencias a las 22:00 hrs., cuando su negocio está cerrado y es muy poco probable que las encuentre al día siguiente; sin embargo, el 27 de diciembre de 2012, presentó una nota dirigida a las órdenes de verificación (ya que desconocía la vista de cargo), en la que aclaró que importa cajas de 8 de unidades de mayonesa y que en el mercado interno vende cajas de 24 unidades, la que no fue valorada por la administración tributaria, consolidando el corolario de abusos cometidos.

e. Respecto al punto relativo a la “nulidad de la resolución determinativa impugnada por no cumplir con los requisitos establecidos por la norma”, transcribió el punto viii del acápite IV.4. de la resolución jerárquica y señaló que la administración tributaria en su demanda, incide que la resolución determinativa contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente, a esto añade que la base imponible está contemplada en la vista de cargo, y de esa manera pretende inducir en confusión al tribunal, porque la AGIT hizo referencia al contenido del art. 19 del D.S. N° 27310, con relación al origen, concepto y determinación de la deuda tributaria y de ninguna manera realiza una afirmación relacionada al contenido de la resolución determinativa como lamentablemente pretende hacer creer el demandante, lo que denota que al carecer de sustentos legales, pretende inducir en confusión.

f. También se refirió a la nulidad del acto administrativo sin tomar en cuenta que la AGIT dispuso la anulabilidad del mismo.

g. Apuntó también que la administración tributaria, confesó en su demanda que la Resolución Determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible.

h. Con la denominación de “Ausencia de la base imponible en la resolución determinativa, señaló que la demandante pretende ilógicamente, que al haber señalado la AGIT SRZ, que la vista de cargo contiene los requisitos de ley (de forma), quedaría descontado que la resolución determinativa ha tomado en cuenta y contiene implícitamente la base imponible. Además sostiene que en la cuarta columna del anexo de la resolución se especifica el importe observado, base imponible, más ello no es evidente porque en ninguna parte de la resolución

determinativa existe un análisis, exposición, detalle de cómo y por qué se dio origen y concepto de la base imponible, situación que es inadmisibles y que vulnera el derecho a la defensa, al debido proceso y al principio de seguridad jurídica.

Con los argumentos precedentes, solicitó se confirme la resolución jerárquica.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución, debe tenerse en cuenta que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le causen agravio, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, instancia en la que la autoridad jurisdiccional ejercerá el control de legalidad, oportunidad conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, de cuya revisión se establecen los siguientes extremos:

1. La administración tributaria emitió las Órdenes de Verificación 0011OVE00904 al 0011OVE00915 al contribuyente David Viscarra Reynaga y entre ellas, ejecutó la Orden de Verificación 0011OVE00912 con la finalidad de confrontar los hechos y/o elementos específicos y relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al seguimiento a la venta de mercadería importada en el periodo septiembre 2008 (fs.3, Anexo 2), que dio origen al presente proceso contencioso administrativo.

2. Presentada la documentación que discurre de fs. 15 a 22 del Anexo 2 y la presentada de fs. 30 a 143 del mismo anexo, previa solicitud de documentación complementaria del SIN (fs. 23-24 Anexo 2), se pronunció la Vista de Cargo 7912-0011OVE0912-00746/2012 de 23 de noviembre de 2012, que estableció en contra del contribuyente Viscarra Reynaga David con NIT 3195894014, a la fecha de emisión, un adeudo tributario de 87.981 Bs, equivalentes a 49.072 UFVs, por concepto de tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y mantenimiento de valor, en relación al IVA e IT del periodo septiembre 2008 (fs. 163 a 171 anexo 2).

3. Presentados los descargos por el contribuyente, se pronunció la R.D. N° 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012, que determinó de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones del contribuyente en la suma de 48.995 UFVs, equivalentes a 88.199,02 Bs, correspondiente a tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa por omisión de pago por los conceptos y periodos indicados en el punto que antecede (fs. 188-191 anexo 2)

4. El contribuyente planteó recurso de alzada a la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz (fs. -30 Anexo 19, instancia que, pronunciado la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0266/2013 de 26 de Abril de 2013, anuló obrados con reposición hasta la resolución determinativa, con el argumento que si bien aquel ato administrativo consigna una base imponible, la misma carece de especificaciones de su composición, no consigna todos los datos y elementos necesarios para su emisión, incumpliendo con los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, causando indefensión en el contribuyente y la vulneración al debido proceso, haciendo viable la aplicación del art. 38-II de la Ley del Procedimiento Administrativo, aplicable por mandato del art. 201 de la L. N° 2492 (fs. 85 a 95 anexo 1, reiterada de fs. 7 a 17 del expediente).

5. Con ese antecedente, el Gerente de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, interpuso recurso jerárquico en los términos del memorial que discurre de fs. 110 a 112 del Anexo 1, que fue resuelto con la emisión de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1181/2013 de 29 de julio de 2013, en la que la Autoridad ahora demandada, confirmó la Resolución de su inferior, esgrimiendo los mismos fundamentos que la ARIT Santa Cruz (fs. 139 a 146 vta.. del anexo 1, reiterada de fs. 19 a 26 vta.. del expediente), resolución que originó la presente demanda.

#### V. De la problemática planteada.

En autos, analizados los actos acaecidos en sede administrativa, efectuando el control de legalidad a que se halla compelido el Tribunal Supremo de Justicia, con la facultad otorgada por los arts. 778 y ss, del Cód. Pdto. Civ., se identifican los siguientes puntos que hacen al objeto de la litis:

1.- Si la R.D. N° 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012, que determinó un adeudo tributario contra el contribuyente David Viscarra Reynaga, fue pronunciada en estricto apego a la ley, contiene especificaciones de la composición de la deuda tributaria, así como consigna todos los datos y elementos necesarios para su emisión.

2.- Si la resolución jerárquica carece de los requisitos de fundamentación y motivación al no explicar ni señalar qué componente o elemento de la base imponible no se encuentra en la resolución determinativa, cuando es más que evidente, este acto contiene todos los elementos de la base imponible

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.



De la revisión de antecedentes e ingresando al análisis de los puntos identificados como controversia en el caso de autos, se evidencia lo siguiente:

#### VI.1. En relación al primer punto objeto de la Litis.-

La administración tributaria demandante, sostiene que la resolución determinativa es un acto válido que no debió ser anulado, no siendo evidente que la resolución determinativa no consigne las especificaciones que componen la deuda tributaria y que se haya vulnerado el derecho del contribuyente a la defensa y al debido proceso, porque todas las actuaciones de la administración tributaria fueron realizadas con base en sus facultades legales y en sometimiento pleno a la ley. Además, que existe una contradicción en la resolución impugnada porque la autoridad demandada indica primero que la R.D. N° 17-00595-12 contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente, por lo que no hubo indefensión alguna, más aún cuando señala que se consideró y valoró la documentación presentada como prueba por lo que queda sentado que la resolución determinativa tiene todos los requisitos para su validez.

Contrariamente a lo aseverado por el demandante, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con similares argumentos que los esgrimidos en la resolución del recurso de alzada, sostuvo en su decisión que la resolución determinativa, efectivamente determinó una base imponible, empero, es carente de especificaciones de su composición, no consigna todos los datos y elementos necesarios para su emisión, incumpliendo con los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, entrando por ello en el campo de la nulidad del acto previsto por el art. 38-II de la Ley del Procedimiento Administrativo.

Ahora bien, a fin de conceder razón al demandante, o en su caso a la autoridad demandada, reviste vital importancia el análisis del art. 99 de la L. N° 2492 que en su parágrafo II prevé: "II. La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; 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 en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución".

En la especie, revisando la resolución determinativa en cuestión, se evidencia que la misma cumple con los requisitos previstos en la norma supra glosada, a excepción de las especificaciones del adeudo tributario, es decir, que, si bien resulta evidente que en dicho acto administrativo se consignó que las obligaciones del contribuyente surgían de las diferencias que se identificaron al comparar mensualmente el valor total de las importaciones efectuadas por el contribuyente con sus declaraciones juradas realizadas en el Formulario 200 (IVA), rubro ventas y las pólizas de importación informadas por la Aduana Nacional de Bolivia, evidenciando que el sujeto pasivo vendía menos de los que importaba, no es menos evidente que la administración tributaria no especifica los procedimientos utilizados para establecer el adeudo tributario.

Dicho de otro modo, teniendo en cuenta las disposiciones de los arts. 92 y 93.parág. I. 2 y parág. II de la L. N° 2492, la determinación que es el acto por el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria declara la existencia y cuantía de la una deuda tributaria, en el caso de autos, se produjo la determinación por la administración tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por ley, más en la resolución determinativa no consta este aspecto, menos consta si ella se llevó a cabo sobre base cierta o base presunta, si fue parcial o total, incumplimiento que, sin duda hace que el acto administrativo se encuentre viciado de nulidad, conforme el art. 99-II de la Ley anotada que fue glosada en párrafos precedentes.

Por lo anotado precedentemente, también se debe acudir a la previsión legal del art. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo, que establece la anulabilidad del acto cuando el vicio ocasiona indefensión a los sujetos administrados o cuando el acto, como en el caso que nos ocupa, carezca de los requisitos formales para alcanzar el fin, norma que resulta aplicable por permisón del art. 74-1 de la L. N° 2492 y 55 del D.S. N° 27113.

Por lo expuesto, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que en la resolución determinativa no se consignó el origen, concepto y determinación del adeudo tributario, correspondiente al contribuyente David Viscarra Reynaga, por lo que la R.D. N° 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012 no cumple con todos los requisitos exigidos por la Norma Tributaria del art. 99-II del Cód. Trib. Boliviano, por lo que tal defecto debe ser enmendado.

#### VI.2. A cerca de si la resolución jerárquica carece de los requisitos de fundamentación y motivación al no explicar ni señalar qué componente o elemento de la base imponible no se encuentra en la resolución determinativa, cuando es más que evidente, este acto contiene todos los elementos de la base imponible.

Este extremo ha sido consignado como segundo objeto de la Litis, por cuanto la administración tributaria afirmó que la resolución jerárquica carece de los requisitos de fundamentación y motivación porque en la parte analítica no explica ni señala qué componente o elemento de la base imponible no se encuentra en la resolución determinativa. Por su parte, la AGIT sostiene que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, debiendo por tanto efectuar una revisión sobre los fundamentos en

los que la administración demandante base su acción, contrastados con los fundamentos de la resolución impugnada vía la presente demanda contenciosa administrativa.

Al fin antes indicado y revisada la resolución del recurso jerárquico, se establece no ser evidente lo aseverado por la entidad demandante, habida cuenta que en dicha resolución primero se analiza cada uno de los puntos objeto de la impugnación en sede administrativa, para concluir anotando en el punto ix. "(...) En ese contexto resulta evidente que la resolución determinativa emitida y notificada al sujeto pasivo, si bien consigna la base imponible de Bs 176.800. sin embargo no contiene las especificaciones sobre su composición y sustentan la decisión de la Administración Tributaria (...)", es decir la Autoridad demandada, de manera congruente entre el fundamento y la decisión, observó en la resolución determinativa el incumplimiento de uno de los requisitos esenciales de validez que, aún así se haya cumplido con el resto, acarrea la anulabilidad del acto.

Finalmente, sobre la participación del tercero interesado, aun cuando en los puntos de controversia a ser analizados, no se consignó ninguno de los puntos por él anotados en su memorial con la suma "Responde y Atiende demanda contenciosa administrativa", debe referirse que solicitó se confirme la resolución del recurso jerárquico indebida e infundadamente impugnada, por haber valorado correctamente los aspectos relativos a la anulabilidad del acto administrativo, aspecto que fue debatido en los fundamentos de la presente resolución, debiendo en consecuencia estar a la decisión a la que arriba este tribunal.

Que del análisis hasta aquí efectuado, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1181/2013 de 29 de julio, no incurrió en transgresión alguna de las normas jurídicas, habiendo realizado una correcta y adecuada interpretación de las disposiciones legales en las que fundo su decisión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1181/2013 de 29 de julio de 2013

**Relatora: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



83

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.**

**Contencioso administrativo.**

**Distrito: La Paz.**

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 12 a 17, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1011/2013 de 9 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 19, la contestación negativa a la demanda de fs. 23 a 26, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 68 a 70 y 73 a 73 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0506-13 de 4 de octubre de 2013, Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en representación legal de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio Impuestos Nacional (SIN), mediante memorial de fs. 12 a 17, se apersonó e interpuso demanda contencioso-administrativa en contra de la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1011/2013

de 9 de julio, con la que fue notificada el 18 de julio del mismo año, como efecto del recurso de alzada que interpuso la Sociedad Civil Profesional denominada Sociedad de Auditores y Consultores S.C., en contra de la R.D. N° 861/2012 de 26 de diciembre, por lo que haciendo una relación de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, expresa que:

#### I.1. Fundamentos de la demanda.

Identificando los fundamentos centrales de la resolución impugnada, citando y transcribiendo la parte pertinente de los arts. 65, 70, 148, 160, 161 y 162, de la L. N° 2492 Cód. Trib. boliviano (CTb); 13 de la L. N° 843; 47 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07; anexo A, num. 3 de la RND N° 10-0037-07, y 28-b), de la L. N° 1178 de Administración y Control Gubernamental (SAFCO); la parte demandante, hizo el siguiente análisis y valoración jurídica:

- Que el fallo del recurso jerárquico de la AGIT fue ultrapetita, ya que el contribuyente en su recurso de alzada solicitó la revocatoria de las sanciones, mas no así la aplicación retroactiva de la norma, ni la reducción de las sanciones impuestas, por lo que considera que la AGIT se atribuyó facultades que no le competen, lo que generó nulidad de actuados.

- Respecto a la legalidad y buena fe, refiere que todos los actos de la Administración Tributaria se presumen legítimos y de buena fe, citando la S.C. N° 0258/2007-R de 10 de abril.

#### I.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare probada en todas sus partes la presente demanda contenciosa administrativa y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1011/2013 de 9 de julio, emitida por la AGIT, declarando firme y subsistente la R.D. N° 861/2012 de 26 de diciembre.

#### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, representada por su Director Ejecutivo a.i. Daney David Valdivia Coria, se apersonó al proceso y presentó contestación negativa a la demanda, mediante memorial presentado el 1 de abril de 2014, cursante de fs. 23 a 26, señalando lo siguiente:

II.1. En respuesta a los puntos establecidos en la demanda de la AT, señala, que en la RND N° 10-0037-07, no se encontraba tipificada la conducta de presentación de libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal, y que recién en la RND N° 10-0030-11, se incorporó este deber formal, por lo que considera que no correspondía sancionar una conducta que no estaba tipificada, empero a fin de no agravar la situación del recurrente y bajo el principio "non reformatio in peius", se mantuvo firme y subsistente la modificación de las sanciones efectuada por la ARIT, de 1500 UFVs a 150 UFVs.

Respecto a la legitimidad de los actos de la administración pública alegada por el SIN, manifiesta, que es sólo una presunción, misma que fue desvirtuada en las instancias recursivas.

#### II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1011/2013 de 9 de julio.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1. Como efecto de la Orden de Verificación Interna N° 00110VI00427 F-7520 de 14 de febrero de 2011, con alcance del Impuesto al valor Agregado (IVA) y la solicitud de presentación de documentación al contribuyente Sociedad de Auditores y Consultores, por los periodos fiscales febrero, marzo y mayo de 2008, la AT emitió las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 51422, por incumplimiento del deber de presentación de documentación, contravención sancionada con la multa de 3.000 UFV; 51423 y 51424, por incumplimiento al deber formal de registro en los Libros Compras y Ventas IVA y por registro erróneo en el Número de Autorización en las facturas 113 y 201, correspondiente a los periodos febrero y marzo de 2008, contravenciones sancionadas con la multa de 1.500 UFV por cada período fiscal.

Con esta base, la AT emitió la Vista de Cargo Cite: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/01100/2012, que fue ratificada por la R.D. N° 861/2012, que determinó una deuda tributaria de 6.270 UFV equivalente a Bs 11.285, importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por la conducta y multa por incumplimiento a los deberes formales, correspondiente a los periodos febrero y marzo de 2008.

III.2. Ante ese hecho, el contribuyente Sociedad de Auditores y Consultores S.C. interpuso recurso de alzada en contra de la R.D. N° 861/2012 de 26 de diciembre, que fue resuelto por Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0426/2013 de 22 de abril, en la cual se decidió revocar parcialmente la Resolución Determinativa impugnada, dejando sin efecto el Acta por Contravenciones N° 51422, que contiene la multa de 3.000 UFV y mantuvo firme y subsistente las Actas por Contravención Nos. 51423 y 51424, modificando la multa de estas dos últimas de 1.500 UFV a 150 UFV, en cada una de ellas.

III.3. Contra esta Resolución el SIN interpuso recurso jerárquico, el cual concluyó con la emisión de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1011/2013 de 9 de Julio, que revoco parcialmente la resolución del recurso de alzada, manteniendo firme y subsistente la multa del Acta por Contravenciones Tributarias N° 51422 y ratificando la modificación de las multas impuestas en las Actas por Contravención Nos. 51423 y 51424, con otros argumentos.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, de los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra, la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si, la Resolución del recurso jerárquico ha sido o no una decisión ultrapetita, al haber aplicado el art. 150 de la L. N° 2492 CTb y disponiendo la reducción de las sanciones establecidas en las Actas Contravencionales Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51423 y 51424, de 1.500 UFV a 150 UFV.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes se establece: Que la controversia fue analizada, tramitada y resuelta, en el marco de las normas y procedimientos establecidos en la L. N° 2492 CTb vigente, en su Título V incorporado por la L. N° 3092 Complementario al CTb, y en base al art. 141 del D.S. N° 29894, en virtud a las cuales se han emitido resoluciones por parte de la Autoridad de Impugnación Tributaria tanto Regional La Paz como la General del nivel nacional, determinando que la R.D. N° 0861/2012, sea revocada parcialmente.

Previamente corresponde precisar lo establecido en el Punto 3.2 de la RND N° 10.0037.07, que en su anexo consolidado establece como un deber formal el "Registro en Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal)", norma cuyo incumplimiento es sancionado con una multa de 1.500 UFV, en caso de personas jurídicas. Asimismo, la RND N° 10-0030-11 de 07 de octubre de 2011, en su art. 1 adiciona como deber formal el subnumeral 4.2.1. "Presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal", cuyo incumplimiento por una persona jurídica, se sanciona de: 1 a 20 errores con 150 UFV.

Por su parte, la L. N° 2492 CTb en su art. 150 refiriéndose a la retroactividad, dispone que: "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".

Es necesario, también referirnos a la Constitución Política del Estado del Estado Plurinacional de Bolivia, que en su art. 123 establece: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; (...)". Y la S.C.Plurinacional N° 0567/2012 de 20 de julio, al referirse al proceso administrativo sancionador, indica que: "(...)La doctrina en materia de derecho sancionador administrativo es uniforme al señalar que éste no tiene una esencia diferente a la del derecho penal general y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas, la administración y sanciones penales, los tribunales en materia penal".

Con base a esta línea jurisprudencial constitucional y la aplicación de la normativa tributaria, este Tribunal, evidencia que la AGIT en cumplimiento a la excepción del principio de irretroactividad de la norma, determinada en los arts. 123 de la C.P.E. y 150 de la L. N° 2492 CTb, al haberse modificado la RND N° 10-0037-07 por la RND N° 10-0030-11, estableciendo una sanción más benigna de 150 UFV por incumplimiento al deber formal de: "Presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal", en contraposición a la sanción de 1.500 UFV establecida en la RND N° 10-0037-07 y en aplicación del principio de favorabilidad, la AGIT dispuso correctamente la modificación de las sanciones establecidas en los incisos quinto y sexto de la R.D. N° 0861/2012, correspondientes a las actas por contravenciones tributarias vinculada al Procedimiento de Determinación Nos. 51423 y 51424, de 1500 UFV a 150 UFV.

Consiguientemente, para la aplicación del principio de retroactividad establecido en el art. 150 de la L. N° 2492 CTb, que beneficie al sujeto pasivo, al haberse verificado la existencia de una norma actual más benigna, efectivamente correspondía la aplicación de la sanción prevista en la RND N° 10-0030-11 de 150 UFV en sustitución de la sanción de 1.500 UFV.

Así también de la revisión de los antecedentes, se tiene que el contribuyente planteó efectivamente la falta de tipicidad en su recurso de alzada, es por esto que la ARIT se pronunció sobre la misma, indicando que no correspondía la revocatoria de las sanciones, pero si la reducción del importe de las mismas. Asimismo, el SIN en su recurso jerárquico reclamó esta situación ante la instancia jerárquica, habilitando a la misma a pronunciarse sobre este aspecto, por lo que no se evidencia que esta resolución haya sido entonces ultrapetita.

Por tal razón, los argumentos presentados en la demanda no son ciertos ni evidentes, siendo así que corresponde dictar sentencia declarándola improbadada.

## V.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la Resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo de 29 de diciembre de 2014 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda; en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1011/2013 de 9 julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por emitir voto disidente.

**Relatora: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



84

**Y.P.F.B. Transporte S.A.c/Autoridad General de Impugnación Tributaria.**  
**Contencioso administrativo.**  
**Distrito: La Paz.**

## SENTENCIA

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 93 a 99, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1013/2013 de 15 de julio, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 98, las contestaciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) de fs. 135 a 138 vta. y del tercero interesado de fs. 141 a 147; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 151 a 153 y de 157 y vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

### I. Contenido de la demanda.

#### I.1. Normativa que establece y otorga la exención tributaria.

Refiere que la norma que establece la exención tributaria es el "Acuerdo entre el gobierno de la República de Bolivia y el gobierno de la República Federativa del Brasil, para la exención de impuestos relativos a la implementación del proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil" (en

adelante acuerdo) suscrito en Brasilia el 5 de agosto de 1996 y ratificado por el H. Congreso de la República de Bolivia, mediante L. N° 1755, de 23 de enero de 1997, que en su artículo único aprueba y ratifica el acuerdo para la exención de impuestos relativos a la implementación del Proyecto; así también cita sus arts. 1, 3 para referir que el objeto de la exención tributaria son las operaciones que comprendan la ejecución del proyecto; en este sentido corresponde demostrar la participación en la ejecución del proyecto, participación acreditada a través de los contratos de préstamo de dinero denominados “Mezzanine” y “Subordinado”, suscritos entre YPFB Transporte y Gas Transboliviano (GTB).

#### I.2. Normativa reglamentaria que operativa a la ejecución del proyecto y la exención tributaria.

El Acuerdo en su art. 6 establece que “las Partes Contratantes dictarán las normas legales internas necesarias para la aplicación del presente Acuerdo”. En virtud de ello se promulga el D.S. N° 24488 de 31 de enero de 1997, que en relación con las exenciones establecidas por el Acuerdo, instituye “las normas legales para su aplicación”, según lo indica el propio decreto supremo en el cuarto párrafo de los considerandos. Dicha disposición, ratifica en su art. 1 que:

Art. 1.- Las operaciones liberadas del pago de impuestos creados o por crearse, como efecto del acuerdo para la exención de Impuestos relativos a la Implementación del Proyecto del Gasoducto Bolivia - Brasil, ratificado por L. N° 1755 de 23 de enero de 1997, son los siguientes:

- a. Las importaciones definitivas de bienes destinados a su uso directo o incorporación en la construcción del gasoducto.
- b. Las compras, suministros y circulación local de bienes y servicios directamente destinados a su uso o incorporación en la construcción del mencionado gasoducto.
- c. Financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguro y sus correspondientes pagos y remesas al exterior.

Se puntualiza que cuando el decreto supremo hace referencia a la aplicación de la exención al financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguro “y sus correspondientes pagos”, se debe entender que se refiere efectivamente a los intereses, ya que los pagos de capital, no son objeto de gravamen alguno.

Por otro lado, el D.S. N° 24488, además de ratificar la exención expresa fijada por la L. N° 1755, establece el procedimiento para hacer efectiva la exención respecto del IVA, pero no fija un procedimiento para efectivizar la exención del IUE ni del IT de las operaciones locales de financiamiento. Esta situación, hace que estas operaciones se rijan por el acuerdo que establece la exención de dichos impuestos a la operación de financiamiento.

Con relación a la exención del IUE, el D.S. N° 24488 no se refiere a esta exención, sin embargo la posición oficial del Gobierno de Bolivia fue que dicha aclaración no era necesaria, tal como lo expresó el Ministro de Hacienda mediante nota DGPTI-5.41 N° 035/2005 de 18 de marzo de 2005.

En consecuencia se debe entender que la aplicación de la exención a favor de YPFB Transporte S.A. en lo que respecta al IUE generado por los intereses percibidos de GTB por los préstamos Mezzanine y Subordinado obedece a las previsiones contenidas en el Acuerdo y de manera general al D.S. N° 24488, pues no tendría sentido restringir la aplicación de la exención únicamente al IUE-BE, es decir beneficiar solo a financiadores extranjeros encareciendo los préstamos otorgados por bolivianos, o solo aplicar el acuerdo con relación al IVA y no así al resto de los impuestos cuando se trate financiamientos locales, sobre todo porque el acuerdo es claro al indicar que el mismo tiene por objeto liberar de los impuestos vigentes y futuros a las operaciones de financiamiento, crédito y sus correspondientes pagos y remesas a terceros, entendiéndose por pagos a los intereses, ya que los pagos de capital no son objeto de gravamen alguno.

#### I.2. Destino de los préstamos Mezzanine y Subordinado.

En 6 de enero de 2011, el Ministerio de Hidrocarburos y Energía emitió el Certificado MHE N° 001/2011 (en adelante Certificado) que estableció que los financiamientos otorgados por YPFB Transporte S.A. a GTB a través de los préstamos Mezzanine y Subordinado, han sido invertidos en la construcción del gasoducto Bolivia-Brasil y por ende los intereses pagados por GTB a YPFB Transporte S.A. son sujetos a la exención establecida en el Convenio.

La AT erróneamente consideró que el Certificado MHE N° 001/2011 debería establecer de manera literal que YPFB Transporte sea el beneficiario de la exención, desconociendo el verdadero objeto del certificado.

El certificado emitido por el ministerio, en consistencia con lo dispuesto en la L. N° 1755 y D.S. N° 24488, establece que el financiamiento otorgado por Transredes S.A. a GTB fue efectivamente invertido en la construcción del Gasoducto (objeto de la exención tributaria), motivo por el que corresponde la emisión de notas de crédito fiscal para que con dichas notas GTB proceda al pago del IVA incorporado en las facturas, permitiendo con ello que Transredes S.A. (hoy YPFB Transporte S.A.) utilice dichos títulos valores para pagar ese impuesto. Este procedimiento contenido en la norma reglamentaria y en las resoluciones reglamentarias del Viceministerio de Hidrocarburos,

fue creado para el caso del IVA expresamente, ya que cuando se revisa la norma, queda claro que con respecto al IUE la exención es de aplicación directa al que genera el ingreso, es decir no a GTB sino a YPFB Transporte S.A., por lo que el certificado únicamente cumpliría la función de respaldo que acredite que los recursos que generaron los intereses si fueron invertidos en la construcción del gasoducto y por ende alcanzados con la exención contenida en la L. N° 1755.

En consecuencia, refiere que no corresponde lo señalado por la AGIT en el inciso xii, de la Resolución Jerárquica, donde establece que las notas de crédito por el IVA beneficiarán a la empresa GTB y no así a YPFB Transporte, demostrándose de esta forma la indebida valoración de la certificación emitida y la indebida aplicación de la normativa jurídica aplicable al objeto de la exención tributaria.

### I.3. Indebida interpretación y aplicación de la posición del Viceministerio de Política Tributaria.

El Viceministerio de Política Tributaria mediante nota Cite: DGPTI-5.41 N° 128/2005 de 31 de octubre de 2005, señala que: "... Por su parte, la empresa Transredes, como financiador percibe intereses por el préstamo otorgado, rendimiento que se encuentra sujeto al cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la L. N° 843 y sus decretos reglamentarios".

Respecto a esa posición aclara, que la misma fue emitida en atención a las aclaraciones que fueron solicitadas por la Empresa GTB a efectos de establecer con claridad el procedimiento de obtención de notas de crédito fiscal para la devolución del IVA y no así para establecer la procedencia o no del pago del IUE. Este procedimiento establece que con respecto al IVA la exención será aplicada a través de la compensación del impuesto con las notas de crédito fiscal, en otras palabras el IVA que se genera por los intereses pagados por el financiamiento debe ser pagado con las notas de crédito fiscal o compensado con las mismas si es que el IVA ya se hubiere pagado.

Por lo que considera que tratar de argüir que la posición del gobierno, con respecto a la aplicación del acuerdo a los financiamientos locales, se encuentra limitado a GTB y no alcanza a YPFB Transporte SA. sería limitar lo dispuesto en el acuerdo.

### I.4. Método de interpretación, naturaleza jurídica de la exención tributaria y contribuyente beneficiario con la exención tributaria.

A fin de demostrar la conclusión de los puntos desarrollados anteriores, identifica lo siguiente:

#### a. Método de interpretación de la norma legal que otorga la exención tributaria.

El CTB en su art. 8 establece cuales son los métodos de interpretación de la norma tributarias, ese ese sentido señala "(...) En exenciones tributarias serán interpretadas de acuerdo al método literal", es decir la Ley es expresa en la identificación del método literal en el caso la exención tributaria.

#### b. Naturaleza jurídica de la exención tributaria.

El origen y motivo de la exención tributaria, es la importancia para el Estado de Bolivia de la ejecución d la "Construcción del Gasoducto Bolivia- Brasil", en este sentido el acuerdo declara exentas las operaciones identificadas en el art. 1°, es decir, la exención es, a las "operaciones", siendo una exención de tipo subjetivo, cuyo alcance es propiamente un hecho o acto, el beneficiario de la liberación de la obligación tributaria es la "construcción de gasoducto"; no propiamente la persona natural o jurídica ejecutoria del proyecto. Si por el contrario la exención fuere otorgada a la empresa ejecutoria del proyecto, estaríamos ante una exención subjetiva, inherente a las prerrogativas de la persona o sujeto pasivo, no así del hecho o acto mismo, que por política del Estado se constituye en una actividad que se encuentra liberada no sólo del IUE, sino también de otros tributos (GA, IVA, IT, ICE).

#### c. Contribuyente beneficiado con la exención tributaria.

Tanto la AT como la AGIT consideran que el contribuyente beneficiado con la exención tributaria, es la empresa encargada de la ejecución de construcción del gasoducto Bolivia-Brasil, identificada en la Empresa Gas Transboliviano (GBT), quien para la construcción del gasoducto realizó una serie de gastos económicos, por diferentes conceptos; a tal efecto se pregunta ¿Que tributo en Bolivia, considera hecho generador al gasto por compra de bienes y servicios?; a tal efecto refiere que el IVA, grava la venta bienes muebles y servicios, recayendo la obligación de pago en cabecera de quien presta o vende el servicio; el IT grava las transacciones comerciales, siendo el contribuyente alcanzado por el impuesto el que percibe el recurso económico, es decir quien presta o vende el servicio; el IUE, impuesto que alcanza a las utilidades de las empresas cuya obligación de pago recae sobre el sujeto que percibió la utilidad, es decir por quien prestó o vendió el servicio; incluso en caso del IUE-BE, el contribuyente es la persona del extranjero a la que se le remesa el pago.

Indica que en ninguno de los impuestos referidos, GTB se constituye en el sujeto pasivo, en consecuencia pierde total sentido el generar una exención tributaria a favor de un sujeto sobre el que no recae dicha obligación.

Por el contrario el sujeto pasivo de los señalados impuestos, es quien en definitiva incorpora la alícuota de los mismos en los precios de venta o de prestación de servicios; que en autos ser referiría al interés que por el financiamiento percibiría YPFB Transporte SA., situación que

encarece el costo de los bienes, servicios y financiamiento. En consecuencia de no seguir el método de interpretación literal y desconocer lo dispuesto en la L. N° 1755, se estaría encareciendo la construcción del gasoducto Bolivia-Brasil.

#### I.5. Sobre las declaraciones juradas y el efecto legal de las rectificatorias realizadas por el sujeto pasivo.

Refiere que YPFB Transporte (ex Transredes S.A.) siempre manifestó expresamente su oposición a la determinación de la deuda tributaria realizada por la AT, de esa manera en el periodo de descargos y aclaraciones otorgado con la vista de cargo y en el procedimiento de impugnación tributaria, expresó que con la única finalidad de aminorar riesgos y pasivos tributarios por impuestos omitidos inexistentes, así como actualización, intereses y sanciones, la empresa YPFB Transporte S.A., presentó los formularios de rectificación de la declaración jurada del IUE, correspondientes a la gestión objeto de fiscalización.

En ese sentido, al momento de presentar los formularios de rectificación, la empresa YPFB Transporte S.A. dejó expresa constancia de que las declaraciones juradas rectificatorias presentadas no constituían, ni podían interpretarse, menos considerarse como aceptación, reconocimiento explícito o implícito de las pretensiones e interpretaciones tributarias insertas en las vistas de cargo, menos una renuncia a sus derechos, recursos o acciones de impugnación; ya que de ninguna manera corresponde cargo alguno menos adeudo tributario porque los ingresos percibidos están exentos del pago del IUE.

#### I.6. Petitorio.

Concluyó aseverando que en mérito a los argumentos desarrollados, elementos de hecho y fundamentos de derecho esgrimidos, solicita se falle declarando probada la demanda, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1013/2013 de 15 de julio, así como la Resolución Determinativa N° 17-000026-11 de 28 de febrero de 2011.

#### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 14 de febrero de 2014, cursante de fs. 135 a 138 señalando lo siguiente:

II.1. Del papel de trabajo "Intereses Subordinados-GTB Gestión 2006", se advierte que cada uno de los registros de la Cuenta 1.440110.01 tiene referencia a cada Factura emitida por pago de intereses; en tal sentido es evidente que las Facturas N° 5977, 6197, 6397, 6566, fueron la base de la determinación de la deuda tributaria establecida por la AT, las cuales corresponden al pago de intereses por el financiamiento recibido por la empresa GTB de parte de la empresa YPFB Transporte (ex Transredes), en ese sentido GTB solicita la devolución de impuestos mediante trámite ante el Viceministerio de Hidrocarburos y posteriormente ante el Ministerio de Hacienda por el IVA pagado por intereses, por lo que el Estado boliviano devolverá mediante nota de crédito el importe pagado por IVA, es así que la devolución de los impuestos pagados por los conceptos descritos en el art. 1 del D.S. N° 24488, cuyo inc. c) incluye los pagos por financiamiento interno, va en beneficio de GTB y no así YPFB, toda vez que esta empresa facturó por los ingresos recibidos por concepto de intereses, habiendo dicho monto repercutido- por las características del impuesto, es decir, el efecto de "traslación" del mismo, al tratarse de un impuesto que grava propiamente el consumo- en la empresa ejecutora.

Asimismo refiere considerar que las notas Cite: DGPTI-5.41 N° 035/2005 y DGPTI-5.41 N° 128/2005, ambas emitidas por el Viceministerio de Política Tributaria, permiten dilucidar y aclarar cuestionamientos, tratándose de instituciones del órgano ejecutivo encargadas de dar aplicación al acuerdo, es así que la primera nota señala: "En el presente caso, el financiamiento fue producto de préstamos no bancarios obtenidos en el país, en ese acto no constituye hecho generador de ningún tipo de impuesto contenido en la L. N° 843", determinando así que prevea un tratamiento en relación al pago de los intereses a la empresa nacional (Transredes), siendo que originalmente sólo se estableció para las remesas, que se encuentran señaladas de forma textual en el inc. c) del art. 1 del Acuerdo. Consecuentemente, siendo que tal instancia comprende que la generación de intereses no constituye hecho generador para el ejecutor, dicha instancia no considera procedente establecer tratamiento en relación al pago de los mismos a un tercero. Asimismo la segunda nota señala: "Por su parte la empresa TRANSREDES, como financiador percibe intereses por el préstamo otorgado, rendimiento que se encuentra sujeto al cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la L. N° 843 y sus decretos reglamentarios", mencionando en un párrafo posterior que respecto al tratamiento del IVA por concepto de intereses, se emitirán notas de crédito fiscal para el pago del importe correspondiente por parte de GTB; estableciendo de esa forma, que se mantiene el concepto de que el impuesto que repercute en el ejecutor no debe ser asumido por éste.

En ese sentido entiende que la carga impositiva concerniente a la generación de impuestos debe ser asumida por el financiador, situación contraria a la observada en relación al IVA, el cual sería trasladado en el precio de venta del servicio (financiamiento), lo cual denota que la exención alcanzaría al ejecutor y no así para YPFB Transporte, además que no ha demostrado que se encuentra liberada o beneficiada de la exención, correspondiendo incluir dentro de los ingresos brutos de fuente boliviana gravados a los ingresos por concepto de intereses.

II.2. Que la declaración jurada que dio lugar a las observaciones formuladas por la AT mediante proceso de determinación de oficio, fue sustituida por una nueva declaración, en la cual el contribuyente "auto determinó" que los intereses formaban parte de los ingresos brutos de fuente boliviana gravados, procediendo a compensar la utilidad neta obtenida con las pérdidas acumuladas, situación por la cual



desaparecieron las observaciones resultantes de la fiscalización, es así que persiste la existencia de una “autodeterminación” que establece que tales ingresos son considerados a efectos de la determinación de la utilidad neta imponible, siendo así que en el hipotético caso de que la declaración jurada rectificatoria hubiera establecido un “impuesto a pagar”, correspondería a la AT simplemente proceder al cobro de la misma.

Refiere que YPFB Transporte SA. al haber efectuado la declaración jurada rectificatoria incluyendo los ingresos obtenidos por concepto de intereses en la base del impuesto, extinguió de manera voluntaria el reparo determinado por la AT, por cuya razón en aplicación del art. 78-II de la L. N° 2492, relativa al efecto que tiene una declaración jurada rectificatoria, no se podría implicar de ninguna manera una modificación de lo autodeterminado por el propio contribuyente.

#### II.4. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare IMPROBADA la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Sociedad YPFB Transporte S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1013/2013 de 15 de julio, emitida por la AGIT.

#### III. Respuesta del tercero interesado.

##### III.1. Sobre la exención tributaria.

Refiere que este tribunal debe analizar las conclusiones reflejadas en los informes complementarios elevados después de analizar la documentación presentada durante el trabajo de campo y aquella que fue presentada por el ahora recurrente en calidad de prueba de reciente obtención durante el proceso de fiscalización como ser: i) El certificado MHE N° 001/2011 emitido por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía de 06/01/2011 referente a las operaciones en la construcción del gasoducto Bolivia-Brasil, no registra en ninguna página que la empresa Transredes S.A. sea beneficiario del alguna exención impositiva; ii) El préstamo subordinado es un contrato de Suscripción de Acciones y convenio de accionistas suscrito entre la empresa Transredes S.A.- Transporte de Hidrocarburos SA, Enrron CV, Shell Gas, BV, Petrobras fertilizantes SA, British Gas Overseas Holding Limited, EPED B Company, BHPPetroleum PTY LTD, y Gas Transboliviano (GTB) al Viceministerio de industrialización y comercialización transporte y almacenaje de hidrocarburos de 25/11/2010 en el num. 2, es un préstamo entre accionistas y otras empresas para otros fines que no necesariamente han sido para la construcción del gasoducto, incumpliendo lo establecido en el art. 3 del Acuerdo del Gobierno de la República de Bolivia y el Gobierno de la República del Brasil para la exención de impuestos relativos a la implementación del proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil que menciona que: “las exenciones referidas en el art. 1 se aplicaran exclusivamente a la fase de construcción del gasoducto hasta alcanzar la capacidad de transporte de 30 millones de m3 por día; iii) En la pág. 3, párrafo 2 del informe emitido por el Ministerio de Hidrocarburos de fecha 20/01/2006 existe un detalle del financiamiento donde se verifica que los préstamos fueron otorgados a GTB desde 1998, antes que GTB fuera designado como ejecutora del gasoducto en junio de 1999 a través del D.S. N° 25415 que según la pág. 1 del informe mencionado. Por lo que no existe certeza del destino y uso del préstamo efectuado por Transredes a GTB de 1998 a mayo de 1999. iv) Se aclara que los préstamos subordinados es por un contrato de suscripción de acciones y convenio de accionistas del 19/12/1997 cuyos desembolsos efectuados por Transredes se realizaron del 20/03/1998 al 12/03/2002 y el contrato de préstamo Mezzanine fue exclusivamente para la realización del tramo boliviano e instalaciones complementarias así como obras adicionales hasta que la fase de construcción del gasoducto alcance una capacidad de transporte de 30.000.000m3 por día, cuyos desembolsos se efectuaron el 06/08/2002 y el 16/08/2002 según el informe del Ministerio de Hidrocarburos de 20/01/2006. v) El D.S. N° 254015 art. 4-b) menciona que son utilidades de fuente boliviana los intereses provenientes de depósitos efectuados en el país. vii) El equipo de fiscalización ha realizado un análisis minucioso de la documentación presentada como descargo y presentación de prueba de reciente obtención con las que el contribuyente TRANSREDES SA no ha demostrado que se encuentra liberada o beneficiada de la exención, puesto que toda la documentación analizada no se registra a la empresa Transredes como beneficiaria de alguna exención impositiva...”.

De lo que evidencia en las conclusiones del informe y en la revisión de la documentación proporcionada por el contribuyente durante el trabajo de campo del proceso de fiscalización y como prueba de reciente obtención, que el contribuyente YPFB Transporte S.A. antes Transredes no demostró que se encuentra liberado o beneficiado de la exención del IUE.

Asimismo el Presidente Ejecutivo del SIN señaló que la liberación de impuestos dispuesta en el Acuerdo entre el gobierno de la República de Bolivia y el Gobierno de la República Federativa del Brasil para la exención de impuestos relativos a la implementación del Proyecto de Gasoducto Bolivia Brasil y reglamentada por los DD.SS. Nos. 24488, 24930 no incluye el impuesto sobre las utilidades de las empresas que puede resultar de ingresos provenientes por concepto de financiamiento interno. Por lo expuesto, se estableció que los intereses emergentes de los préstamos efectuados por la empresa YPFB Transporte SA. a la empresa Gas Transboliviano S.A. se encontraban gravados por el IUE.

La exención es a las operaciones detalladas en el art. 1 de la L. N° 1755 realizadas por el ejecutor del Gasoducto.

Por lo que al igual que las conclusiones de la vista de cargo e informes posteriores emitidos por la AT, con el objeto de evidenciar que no es únicamente criterio del SIN que los intereses emergentes de los prestamos efectuados por la Empresa YPFB Transporte SA a la empresa Gas Transboliviano SA se encuentran gravados por el IUE, por lo que recurre a la Resolución Administrativa STR-SCZ/N° 046/2009 de 04/04/2009 en el cual estableció que “Transredes SA no ha demostrado que se encuentra liberada o beneficiada de la exención por lo que

corresponde incluir en los ingresos brutos los ingresos por concepto de intereses, consecuentemente se confirma la resolución de alzada que mantuvo el reparo establecido por la Administración Tributaria...”.

Asimismo distingue la diferencia entre financiador y ejecutor de un proyecto, dado que el art. 1 de la L. N° 1455 establece la exención de impuestos a las operaciones detalladas en el mismo, tales como el financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguros, y sus correspondientes pagos y remesas a terceros, siempre que dichas operaciones sean realizadas o contratadas por los ejecutores del gasoducto, directamente o por intermedio de empresas especialmente seleccionadas por ellos para este fin. En el presente caso el rol del financiador es claro que correspondió a la empresa YPFB Transporte S.A. como lo hubiera sido una entidad financiera. Por tanto, se coincide en la afirmación realizada por el contribuyente cuando dice: “... siendo más bien relevante, el demostrar la participación de los diferentes actores que permitieron la ejecución de dicho proyecto, es el caso que nos ocupa esta participación está dada a través de los contratos mezzanine y subordinado, suscritos entre YPFB Transporte SA y GTB”, porque para una apropiada interpretación del art. 1 de la L. N° 1755 se debe establecer claramente quien es el ejecutor del proyecto para que sea beneficiario de la exención, en el caso la empresa Gastransboliviano S.A. fue la ejecutora y no así YPFB Transporte SA por lo que no está liberada del pago del IUE por los intereses percibidos como financiador.

Por lo que la AT luego de recibir y considerar como pruebas el Certificado MHE N°001/2011 emitido por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía de 06/01/2011 referentes a las operaciones en la construcción del gasoducto Bolivia-Brasil, observó al mismo que no registren ninguna página que la empresa Transredes sea beneficiaria de alguna exención impositiva, esto bajo la premisa que la exención es al ejecutor de la construcción del gasoducto.

Asimismo dado que el D.S. N° 24488 identifica únicamente la exención de la retención IUE-BE, se puede establecer que el espíritu y el marco general de la L. N° 1755 que aprobó y ratificó el acuerdo entre los gobiernos de las Repúblicas de Bolivia y del Brasil, considera que las retenciones efectuadas por remesas por concepto de pago de interés por prestamos efectuados de financiadores del exterior, son las que esta exentas de IUE.

### III.2. Sobre las declaraciones juradas y el efecto de las rectificatorias realizadas por el sujeto pasivo.

Refiere que el recurrente de manera voluntaria sin que le medie presión ni vicio en el consentimiento ante la determinación efectuada por la AT, presenta la declaración rectificatoria por la cual determina la inexistencia de los reparos efectuados. Por lo que de ninguna manera el recurrente puede alegar lo que señala la vista de cargo pues esta solo consigno de manera literal lo señalado en la norma y fue por tanto de conocimiento del recurrente, resultando inadmisibles pretender mencionar que rectificó su declaración bajo presión.

Por otro lado refiere que no es posible que el recurrente desvirtuó de la realidad de lo que significa presentación de “declaración jurada” al confesar en su memorial: “... se aclara que la rectificatoria fue realizada con el único y exclusivo propósito de aminorar los riesgos y pasivos tributarios por impuestos omitidos inexistentes, así como sus consecuentes accesorios y sanciones”. Es decir de que el contribuyente reconoció que la presentación de la declaración rectificatoria fue efectuada con el único propósito de no generar más accesorios a la deuda.

En ese sentido es la vista de cargo se incluyó algunas alternativas disponibles para el contribuyente, como ser la rectificación de su declaración jurada y/o la presentación de sus descargos, lo cual de ninguna manera violó su derecho a la defensa o su derecho a disentir, pues como bien señala su redacción insta o solicita al interesado de que merecer objeciones a los ajustes notificados, pueda según su criterio y conveniencia encaminarse por una u otra salida legal advirtiéndole una carga mayor en el adeudo en caso de no conformarlos en dicha instancia de modo que lejos de conculcar alguno de sus derechos por el contrario se le permitió al recurrente tener una real y concreta ubicación de los hechos y sus consecuencias para permitirle asuma defensa o que conforme a los reparos por medio de la rectificación, por lo que considera corresponde desestimar en este punto su memorial de demanda.

### III.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare IMPROBADA la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Sociedad YPFB Transporte S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1013/2013 de 15 de julio, emitida por la AGIT y por consiguiente subsistente la R.D. N° 17-00026-11 de 28 de febrero de 2011.

### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

El 26 de agosto de 2010, la AT notificó a YPFB Transporte SA., con la Orden de Fiscalización N° 0010OFE00056, con alcance a la verificación de los hechos y/o elementos correspondiente al IUE relacionado a la emisión de facturas por concepto de intereses percibidos, de la gestión 2006, de los periodos de enero a diciembre. Asimismo fue notificado el Formulario F-4003-requerimiento con N° 00107689, requiriendo documentación correspondiente a la gestión 2006.

El 21 de septiembre de 2010, la AT según acta de recepción de documentación, recibe los documentos solicitados consistente en duplicado de Formulario 143/200 gestión 2006, duplicado del Formulario 500 gestión 2006, Libro de Ventas IVA gestión 2006, Notas Fiscales de Respaldo de Débito Fiscal IVA gestión 2008, comprobantes de ingresos con respaldo, formulario de habilitación de notas fiscales, Estados Financieros gestión 2006, Dictamen de Auditoría gestión 2006, Plan Código de Cuentas de Ingreso, Libro Diario y Mayor, anexos Tributarios gestión 2006.

El 25 de noviembre de 2010, la AT emitió el Informe Final CITE: SIN/GSH/DF/INF/722/2010, el cual señala que su revisión se basó en una razonable interpretación de las normas legales y reglamentarias vigentes durante y a la fecha del cierre del ejercicio fiscal, a través de los procedimientos específicos para la verificación del IUE relacionado a la emisión de facturas por concepto de intereses percibidos, estableciendo ingresos para YPFB Transporte S.A. por concepto de intereses por préstamos a Gas Trans Boliviano S.A. pagados a través de contrato pagaré suscrito el 28 de noviembre de 2001, intereses que fueron declarados en el F-500 N.- de Orden 7831004346 como rentas no gravadas y registradas en la cuenta de ingreso N° 440110.01 "Inter Deuda Subord-GTB", intereses que debieron incorporarse como ingresos imposables en la liquidación del IUE, no obstante de ser un financiamiento otorgado para actividades vinculadas a la construcción del gasoducto Bolivia-Brasil, estas operaciones no están exentas del pago del IUE, toda vez que YPFB Transportes S.A., facturo por los ingresos recibidos por concepto de intereses y no demostró que se encuentra liberada por la exención, agrega que de acuerdo al inc. b) del art. 4 del DS N° 24051 (RIUE), son utilidades de fuente boliviana los intereses provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país, los intereses de títulos públicos, el alquiler de cosas o muebles situadas o utilizadas económicamente en el país.

El 29 de noviembre, la AT notificó mediante cédula al contribuyente a YPFB Transporte S.A. con la Vista de Cargo CITE: SIN/GSH/DF/VC/097/2010 de 25 de noviembre de 2010, que determina una deuda preliminar por el importe de Bs19.849.639.-, monto que incluye tributo omitido, accesorios y sanción por omisión de pago, instando al contribuyente a conformar dichas aseveraciones ya sea cancelando a través de Boletas de Pago que corresponda o a través de las respectivas declaraciones juradas rectificatorias de cada impuesto, ya que de acuerdo al Numeral 2. la Resolución Administrativa N° 05-0032-99, en dicha instancia tiene la última oportunidad de rectificar, no se podrá rectificar posteriormente y por lo tanto en la resolución determinativa se determinará la deuda tributaria que incluirá el impuesto determinado, mantenimiento de valor, interés y la sanción correspondiente.

El 22 de diciembre de 2010, la empresa recurrente presentó memorial de descargos ante la Administración Tributaria alegando observaciones a la Vista de Cargo, adjuntado como prueba lo siguiente: 1) anexo 1 Fotocopias simples de requerimientos de Información de la Fiscalización y Actas de Entrega, 2). Anexo Acuerdo entre Gobierno de Bolivia y Brasil ; 3) DS 27930 de 30 de diciembre de 1997, 4) Anexo 6 D.S. N° 25415 de 11 de junio de 1999; 5) Anexo 9 Informe de la Dirección de Auditoría Interna del Ministerio de Hidrocarburos; 6) Anexo 10 DS 26043 de 5 de enero de 2001, 7) Anexo 11 memoriales en los que GTB solicitó la emisión del Certificado de Construcción del Gasoducto Bolivia-Brasil y 8) Testimonio de Poder N° 874/2010 de 18 de agosto de 2010.

El 30 de diciembre de 2010, se emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GSH/DF/INF/837/2010, que señala que de la revisión a la documentación presentada como descargos se determinó que la empresa recurrente no demostró que se encuentra liberada o beneficiada de la exención del IUE, considerando éstas pruebas insuficientes por lo que al no haber cancelado el importe liquidado recomendó la emisión de la resolución determinativa por ingresos percibidos y no declarados de una empresa local por tanto de fuente boliviana

El 12 de enero de 2011, la empresa recurrente presentó pruebas de reciente obtención a la Vista de Cargo Consistentes en: 1) Copias Legalizadas de Certificado MHD N° 001/2011 de 6 de enero de 2011 emitido por el Ministerio de Hidrocarburos; 2) Copia Simple de las Facturas del Préstamo Subordinado y 3) Copias Simples de Préstamo Mezzanine.

El 22 de febrero de 2011, se emitió el Informe Complementario al Informe de Conclusiones CITE: SIN/GSH/DF/INF/089/2011, mismo que señala que de la revisión a la documentación presentada como reciente obtención determinó que estos descargos eran insuficientes y que en vista de que no canceló el reparo establecido ni rectificó con declaraciones juradas tal importe ratificó la deuda liquidada en la Vista de Cargo.

El 25 de febrero de 2011, la empresa recurrente comunicó y presentó a la Administración Tributaria la Declaración Jurada Rectificatoria de la Gestión Fiscal 2006, que corresponde al F-500 N° de Orden 7833072758, efectuada el 24 de febrero de 2011, misma que rectifica el F-500 N° 7831004346 que fue presentada el 23 de abril de 2008. De igual modo hizo hincapié de que la declaración jurada rectificatoria presentada no constituye, ni puede interpretarse ni ser considerada como la aceptación, reconocimiento explícito o implícito de las pretensiones e interpretaciones tributarias señaladas en la vista de cargo ni mucho menos como la renuncia o acción de impugnar; sino más bien la rectificatoria fue efectuada a fin de aminorar los riesgos y pasivos tributarios con los accesorios correspondientes.

En la misma fecha, la AT emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GSH/DF/INF/093/2011, señalando que el contribuyente mediante la Declaración Jurada rectificatoria F-500 N° de Orden 7833072758 correspondiente a la Gestión 2006, conformó la observación determinada en la Vista de Cargo SIN/GSH/DF/VC/0097/2010 y en consecuencia se deja sin efecto las observaciones establecidas y notificadas mediante la Vista de Cargo referida.

El 28 de febrero de 2011, la AT emitió la Resolución Determinativa N° 17-000026-11 que resolvió determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, la Inexistencia de la deuda tributaria de acuerdo al pago efectuado mediante las declaraciones jurada rectificatoria con N° de Orden 7833072758 por el contribuyente YPFB Transporte S.A., el importe rectificado asciende a Bs26.025.948.- (Veintiséis millones veinticinco mil novecientos cuarenta y ocho 00/100 Bolivianos), por lo que se ordenó el archivo de obrados. Acto que fue notificado en la misma fecha.

Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT-Chuquisaca mediante resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0063/2013 de 20 de febrero, misma que confirmó la Resolución Determinativa N°17-000026-11 de 28 de febrero de 2011, emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, ahora Gerencia GRACO Santa Cruz de acuerdo a la RND N° 10-0021-12 de 13 de septiembre de 2012.

Ante éste hecho; la Sociedad YPFB Transporte SA. interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1013/2013 de 15 de julio, pronunciada por la AGIT, que confirma la resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0063/2013 de 20 de febrero emitida por la ARIT-SCZ, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución Determinativa N°17-000026-11 de 28 de febrero de 2011. Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

#### V. De la problemática planteada.

En autos, de los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

1. Si YPFB Transporte SA es beneficiaria de la exención en lo que respecta al IUE generado por los intereses de los préstamos Mezzanine y Subordinado a GTB conforme a las previsiones del Acuerdo y de manera general con el D.S. N° 24488.
2. Si la presentación de los formularios de rectificación por YPFB no constituyen aceptación o reconocimiento explícito a las pretensiones insertas en las Vistas de cargo, menos una renuncia a sus derechos o acciones de impugnación.

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

##### VI.1. De la exención tributaria con respecto al IUE del que considera ser beneficiaria YPFB Transporte S.A.

Al respecto, inicialmente debemos señalar con relación a las exenciones que el art. 6-3 y 8 de la L. N° 2492 (CTB), determinan que sólo la ley puede otorgar o suprimir exenciones, reducciones o beneficios, estableciéndose como su método de interpretación el literal para las exenciones tributarias, siendo aplicable la analogía solamente para llenar vacíos legales, la cual no puede crear tributos, no puede establecer exclusiones ni exenciones ni modificar las normas existentes.

Asimismo, los arts. 19 y 20 parág. I y II del mismo cuerpo legal, establecen que la exención es la dispensa de la obligación tributaria establecida expresamente por ley, la cual debe especificar las condiciones, requisitos, tributos comprendidos, definir si es total o parcial y el plazo de duración para su procedencia; debiendo formalizarse por el interesado ante la administración tributaria correspondiente, a partir del momento en el cual se tendrán como vigentes, siendo su duración determinada mientras las condiciones persistan.

Por otra parte, la L. N° 1755 de 23 de enero de 1997, en su artículo Único aprueba y ratifica el Acuerdo entre el Gobierno de Bolivia y el Gobierno de la República Federativa del Brasil para la Exención de Impuestos relativos a la Implementación del Proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil, suscrito en Brasilia, el 5 de agosto de 1996. En este sentido, dicho Convenio en su art. 1, establece que están exentos de los impuestos vigentes en las diversas esferas de competencia de las Partes Contratantes, así como los que se creen en el futuro por las autoridades competentes de las referidas Partes, las operaciones que comprendan: a) La importación de bienes y servicios destinados a su uso directo o incorporación en la construcción del Gasoducto Bolivia-Brasil; b) Las compras, suministros y circulación locales de bienes y servicios directamente destinados al uso directo o a la incorporación en la construcción del mencionado gasoducto; y c) financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguro y sus correspondientes pagos y remesas a terceros. Dichas exenciones serán aplicadas cuando tales operaciones sean realizadas o contratadas por los ejecutores del gasoducto.

Asimismo, el citado Convenio en su art. 6, prevé que las partes contratantes dictaran las normas legales internas necesarias para la aplicación del convenio; lo cual en el caso boliviano se reglamentó mediante el D.S. N° 24488 de 31 enero de 1997, para la aplicación de dichas exenciones, las operaciones liberadas del pago de impuestos creados o por crearse como efecto del acuerdo de exención de impuestos,

los requisitos y condiciones para beneficiarse, en cuyo art. 8 de la misma disposición legal, ha establecido que las remesas al exterior que efectúen Petróleo Brasileiro S.A.–Petrobras o las empresas seleccionadas por ésta para la ejecución del proyecto del gasoducto por concepto de intereses, cambio de divisas y primas de seguro, por operaciones directamente vinculadas a la construcción del gasoducto queden exentas de la retención establecida en el art. 51 de la L. N° 843 (Texto Ordenado).

En este entendido para el presente caso, de la revisión de los antecedentes se observa que a través de la vista de cargo la AT determinó una deuda preliminar emergente de ingresos percibidos de fuente boliviana y declarados en sus cuentas de ingreso “INTER DEUDA SUBOR.D. R.D.-GTB” y “INTER PRÉSTAMO MEZZANINE–GTB”, que debieron incorporarse en la utilidad imponible de la liquidación del IUE para la gestión 2006 apropiado por la empresa demandante; ante la cual la empresa YPFB Transporte SA mediante memorial de 22 de diciembre de 2010 presentó pruebas de descargo que fueron analizadas y valoradas por la AT, sin que exista una fehaciente demostración de que se encuentra liberada o beneficiada por la exención que menciona, debido a que en la documentación presentada no se registra el nombre de la empresa TRANSREDES como beneficiaria de la exención, sin lo cual se consideró como prueba documental insuficiente para modificar las observaciones de la vista de cargo.

Asimismo, se evidencia que el 12 de enero de 2011, la empresa recurrente presentó como pruebas de reciente obtención la documentación consistente en: 1) Copias legalizadas del certificado MHD N° 001/2011, de 6 de enero de 2011, emitido por el Ministerio de Hidrocarburos; 2) Copia simples de las facturas del préstamo subordinado y 3) Copias simples de Préstamo Mezzanine, sobre las cuales la administración emitió el 22 y 25 de febrero de 2011 respectivamente, informes complementarios conteniendo un análisis de esas pruebas, para concluir que en todos los documentos se encuentra registrada como beneficiaria de dicha exención una empresa diferente a la recurrente, resolviendo que no se demostró la exención del IUE argumentada.

Ahora bien, consta en lo compulsado las notas Cite: DGPTI-5.41 N° 035/2005 y DGPTI- 5.41 N° 128/2005 de 18 de marzo y 31 de octubre de 2005 respectivamente, emitidas por el Viceministerio de Política Tributaria, en atención a consultas efectuadas por el operador GTB en las cuales se analizó que la primera señala con referencia al presente caso que el financiamiento ha sido producto de préstamos no bancarios obtenidos en el país y el mismo no constituye hecho generador de ningún tipo de impuesto contenido en la L. N° 843 y por ello consideraron innecesario complementar el D.S. N° 24488 para aclarar las exenciones por ese hecho económico; mientras que la segunda nota, señala que de acuerdo al art. 10 del D.S. N° 24488, el Tesoro General de la Nación deberá emitir notas de crédito fiscal a favor de GTB como empresa ejecutora del Gasoducto Bolivia Brasil por los importes correspondientes al IVA consignado en la factura recibida que serán entregados por GTB a Transredes para pagar el IVA generado por la percepción de los intereses resultantes del préstamo efectuado a la ejecutora; lo cual tiene incidencia indirecta en la determinación anual del IUE. Por lo que al no mencionarse en ninguna parte a la empresa Transredes como beneficiaria de la exención, se corrobora que el financiamiento no es una actividad gravada y el beneficiario de la exención es la empresa GTB por ser la ejecutora del proyecto y no así la empresa Transredes ahora demandante.

Bajo lo manifestado, cabe recordar que las exenciones establecidas en el art. 1 de la L. N° 1755, fueron reglamentadas por los DD.SS. N° 24488 y 25415, y considerando que el art. 8 párrafo tercero de la L. N° 2492, señala que no es admisible la analogía para el tratamiento de la exención tributaria y el único método aplicable de su interpretación es el literal, se debe señalar que la reglamentación aprobada mediante el D.S. N° 24488 para el Convenio con relación a la exención del IUE, solamente alcanza a las remesas al exterior, el cambio de divisas y las primas por operaciones directamente vinculadas a la construcción del gasoducto según el art. 8 de dicho reglamento; quedando exentas de la retención las rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior, establecida en el art. 51 de la L. N° 843, lo cual evidentemente demuestra que según el método literal mencionado para la aplicación de las exenciones, no alcanza a los intereses generados por el financiamiento interno no bancario.

En consecuencia, tal como lo ha señalado la AT confirmado por la ARIT-SCZ y la AGIT de forma acertada que la empresa demandante no ha demostrado conforme el art. 76 de la L. N° 2492, la supuesta exención de la obligación impositiva del IUE, corresponde a este Tribunal desestimar las pretensiones alegadas.

## VI.2. Sobre las declaraciones juradas y el efecto de sus rectificatorias.

La empresa demandante sostiene que la rectificatoria realizada se debió a la conminatoria que impuso el SIN en la página 4 segundo párrafo de la vista de cargo y por ello no puede considerarse como un reconocimiento explícito o implícito de las pretensiones tributarias contenidas en la vista de cargo ni como la renuncia a los derechos o acciones de impugnación.

Al respecto, debe tomarse en cuenta que en materia tributaria, la Declaración Jurada efectuada por el sujeto pasivo, se constituye en una de las formas de determinación de la deuda tributaria, según ha previsto el art. 93 de la L. N° 2492 (CTB); mientras que la efectuada por la administración tributaria de oficio en ejercicio de sus facultades (fiscalización, verificación, control, etc.) se plasma en la resolución determinativa descrita en el art. 99 de la misma norma; ó se la determina de una tercera forma denominada “mixta” en base a los datos que aporte el sujeto pasivo y sobre los cuales la AT fija el importe a pagar.

Con relación a la determinación que realiza el sujeto pasivo, el art. 78 de la L. N° 2492 (CTB) señala que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la AT en la forma, medios, plazos y lugares establecidos reglamentariamente, que

presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben; pudiendo rectificarse a requerimiento de la AT o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante; y también podrán rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la AT, conforme a los límites, plazos, formas y condiciones de las declaraciones rectificatorias que se establezcan reglamentariamente. De tal modo que en todos los casos, la declaración jurada rectificatoria sustituirá a la declaración jurada original con relación a los datos que se rectifican. En este contexto normativo, el D.S. N° 25183, de 28 de septiembre de 1998 que reglamenta aspectos relacionados con las Declaraciones Juradas, establece en su art. 1 que: "Por declaración jurada rectificativa se entiende la declaración jurada que el contribuyente o responsable presenta, para modificar una declaración anterior por el mismo período e impuesto, que la sustituye para todos los efectos legales.", en el mismo sentido de lo señalado en el art. 78 de la L. N° 2492 (CTB).

De lo que se puede extraer que al representar la declaración jurada un acto voluntario del sujeto pasivo, en el cual manifiesta y da a conocer a la administración una determinada obligación, es evidente en el marco normativo antes mencionado, que la declaración jurada rectificatoria representa también un acto voluntario del sujeto pasivo, respecto de los datos que modifique, surtiendo a partir de su elaboración, los mismos efectos tributarios que la declaración original.

En cuanto a la reglamentación específica, el numeral 2 de la Resolución Administrativa del SIN R.A. N° 05-0032-99 de 23 de abril de 200, señala que: "Una vez que la administración tributaria hubiere comunicado al contribuyente la finalización de la fiscalización actuante, no corresponde la presentación de declaraciones juradas rectificatorias por los períodos e impuestos fiscalizados, ya sea que éstas disminuyan el saldo a favor del fisco, aumenten el saldo a favor del contribuyente, incrementen el saldo a favor del fisco, disminuyan el saldo a favor del contribuyente o cuando no se modifique el impuesto determinado, puesto que en ejercicio de las facultades conferidas por ley, el sujeto activo ha verificado la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria" y es materialmente el único momento en el que se le da oportunidad al sujeto pasivo de rectificar sin mantenimiento de valor, interés y sanción correspondiente que se establecen en la resolución determinativa, según dispone el art. 47 de la L. N° 2492 (CTB).

Conforme a la normativa señalada se tiene que la declaración jurada que dio lugar a las observaciones formuladas por la AT mediante proceso de determinación de oficio, fue sustituida por una nueva declaración, en la cual el contribuyente autodeterminó que los intereses formaban parte de los ingresos brutos de fuente boliviana gravados, procediendo a compensar la utilidad neta obtenida con las pérdidas acumuladas, situación por la cual desaparecieron las observaciones resultantes de la fiscalización. Por ello, conforme refiere la AGIT, más allá del hecho de que el cargo sea o no consentido por el contribuyente, persiste la existencia de una autodeterminación que establece que tales ingresos son considerados a efectos de la determinación de la utilidad neta imponible.

En consecuencia al haber YPFB Transporte SA, efectuado la declaración jurada rectificatoria incluyendo los ingresos obtenidos por conceptos de intereses en la base del impuesto, extinguió de manera voluntaria el reparo determinado por la AT, por cuya razón en aplicación de la previsión contenida en el art. 78-II de la L. N° 2492, relativa al efecto que tiene una declaración jurada rectificatoria, con respecto a la cuestión de fondo (la exención) no implicaría una modificación de los autodeterminado por el propio contribuyente.

### VI.3. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la empresa YPFB Transporte S.A.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 93 a 99, interpuesta por Javier Fernando Basta Ghetti en representación de la YPFB Transporte S.A., contra la AGIT, en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1013/2013 de 15 de julio.

**Relatora: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



85

Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
**Autoridad General de Impugnación Tributaria.**  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Potosí.

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 95 a 103 vta. de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1177/2013 de 17 de julio, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 149, la contestación de fs. 199 a 204; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 212 a 218 y 227 a 228, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia del SIN N° 03-0457-12 de 10 de octubre, Zenobio Vilamani Atanacio en representación de la Gerencia Distrital Potosí del SIN, se apersona e interpuso demanda contencioso administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1177/2013 de 17 de julio, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

Que la AGIT al confirmar la Resolución de Recurso De Alzada ARIT-LPZ/RA 0563/2013 y por consiguiente revocar parcialmente la R.D. N° 17-1157-2012, lesionó los derechos de la administración tributaria (AT) al haber considerado erradamente los datos del proceso y violando flagrantemente la C.P.E. y la normativa tributaria aplicable, ello en consideración a los siguientes argumentos de hecho y derecho:

I.1.1. De la factura 6, emitida por CABLETEL Bolivia SRL.

Refiere que la actividad principal del contribuyente Empresa Minera San Cristóbal es la extracción y comercialización de minerales, extracción recolección y explotación de minas, canteras y otros yacimientos mineralógicos; por ello en instancia jerárquica, la AT, manifestó que efectuada una compulsa de los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y art. 8 del D.S. N° 21530, el crédito fiscal reclamado en devolución emerge de gastos efectuados por el contribuyente que necesariamente deben estar vinculados directa o indirectamente a la actividad del contribuyente, en ese antecedente, si bien los razonamientos efectuados por la ARIT y la AGIT establecen que el crédito fiscal de la Factura 6 emitida por Cabletel Bolivia SRL, por la suma de Bs 79.254,70 se encuentra vinculada de manera indirecta con la actividad exportadora.

Por su parte, la AT tanto en instancia de alzada como instancia Jerárquica, ha descrito el contexto del art. 11 del D.S. N° 24051, que en su parte pertinente refiere: "...Asimismo podrán deducirse otros gastos y contribuciones efectivamente realizados en favor del personal dependiente, por asistencia sanitaria, ayuda escolar y educativa y clubes deportivos para esparcimiento de dicho personal...", para establecer que el contribuyente, debió ejercer otro tipo de procedimiento para el gasto efectuado y que se encuentra descrito en la Factura 6 emitida por CABLETEL Bolivia SRL, por Bs 79.254,70 sea deducible.

En ese antecedente, la AT comprende que el crédito fiscal de la factura 6 emitida por Cabletel SRL, por la suma de Bs 79.254,70, no se encuentra vinculado directamente con la actividad del contribuyente, siendo necesario que el Tribunal Supremo efectúe una nueva valoración de los fundamentos técnicos jurídicos de la AGIT y consiguientemente proceda a revocar la decisión de dejar sin efecto la depuración de la Factura 6 emitida por CABLETEL Bolivia SRL, por Bs 79.254,70.

I.1.2. De las facturas 11 y 12, emitidas por Newrest Soporte SRL.

Refiere y señala textualmente parte de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0216/2010 de 1 de julio, indicando que conforme el razonamiento empleado por la Autoridad de Impugnación Tributaria, que los gastos en favor del personal dependiente por asistencia sanitaria, ayuda escolar y educativa y clubes deportivos pueden ser reclamados a manera de deducción del Impuesto a la Utilidades de las Empresas

(IUE), ello en razón a la normativa utilizada a efectos de proceder con la verificación del crédito fiscal, que se encuentra enmarcado en lo dispuesto en los arts. 4 y 8 de la L. N° 843, art. 8 del D.S. N° 21530; en ese entendido recalca que los gastos descritos en las facturas 11 y 12 no se encuentran vinculadas directamente con la actividad del contribuyente, puesto que si bien se ha procedido a valorar y validar la devolución impositiva en el importe de Bs 880.300,47 y Bs 940.315,65, respecto a los no residentes, sin embargo esos gastos merecen un tratamiento distinto al empleado por la AGIT, por ello la AT requiere que este Tribunal establezca un razonamiento adecuado respecto a depuración de crédito fiscal y consiguiente valoración del crédito fiscal de las Facturas 11 y 12 emitidas pro Newrest Bolivia Soporte SRL.

I.1.3. De la factura 33, emitida por Valeria Quispe Luna, por servicio de cafetería.

Reitera, que el tratamiento para la verificación del crédito fiscal se encuentra en los arts. 4 y 8 de la L. N° 843, art. 8 del D.S. N° 21530 y no en el D.S. N° 24051, los cual se encuentran vinculados con el IUE, por ello comprende que el crédito fiscal debió ser depurado en la instancia jerárquica, aspecto que no ha sido razonado por la autoridad jerárquica advirtiendo que no se contó con un detalle con el nombre de cada uno de los trabajadores de Minera San Cristóbal S.A. que recibieron el servicio de cafetería, que establezca la correcta dependencia de cada persona a quien se preste el servicio con el contribuyente a efectos de establecer la verdad material de los hechos.

I.2.4. De las facturas 1606 y 1607, emitidos por Constructora Congar Ltda., 105 emitida por Eugenia Calcina Flores, 1651 y 1652 emitida por Fundación San Cristóbal, emitidas en periodos posteriores.

Al respecto manifiesta, que las facturas 1606 y 1607 debieron ser emitidas desde el momento en que finalizó la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio o el que fuere anterior; por ello si bien de la revisión de los contratos respectivos se comprende que la vigencia del contrato es a partir de 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2008; es decir, que las facturas debieron emitirse dentro de ese plazo y no así el 10 de marzo de 2009, y que si bien esa omisión en el presente caso se la atribuyó al proveedor, empero comprende que por cronología, el gasto efectuado correspondía a la gestión 2009, incongruencia que vulnera lo previsto en el art. 4-b) de la L. N° 843, aspecto que al presente justifica la decisión asumida por la AT de depurar el crédito fiscal de las Facturas 1606 y 1607 emitidas por Constructora CONGAR LTDA.

Con respecto a la factura 105 que corresponde a los gastos efectuados en los meses de enero y febrero de 2009, en que las mismas fueron emitidas posteriormente pero que según el razonamiento de la AGIT esta omisión es atribuible al proveedor; empero se establece que el gasto efectuado por la Empresa Minera San Cristóbal, corresponde a periodos distintos del cual al presente solicita la devolución impositiva, en ese contexto, refiere que se ha demostrado de manera real y objetiva el incumplimiento a lo dispuesto por el inc. b) del art. 4 de la L. N° 843, por ello considera necesario reconducir la interpretación efectuada por la AGIT.

Referente a las facturas 1651 y 1652, corresponden de igual forma a otros periodos ajenos al reclamado por el contribuyente, que se atribuye estrictamente al emisor de las facturas y no al receptor de las mismas, por lo que la AT no puede validar el crédito fiscal reclamado, puesto que contraviene en lo dispuesto en el art. 4-b) de la L. N° 843, por lo que solicita se establezca la depuración del crédito fiscal por los importes de Bs 63.909, Bs 370.888, Bs 21.060, Bs 237.552; equivalente a un crédito fiscal de Bs 8.308, Bs 48.215, Bs 2.738, Bs 11.728 y Bs 30.882 por las facturas 1606, 1607, 105, 1651 y 1652.

I.2.5. Respecto a la Factura N° 389 emitida por AMX Logística Ltda.

Al respecto indica, que la AT comprende que si bien la factura 389 emitida por AMX Logística Ltda. el 20 de octubre de 2005 por Bs 101.808, ha sido depurada en el concepto inexistencia de registros contables gastos no contabilizados, la misma no ha sido explicada de manera clara en lo referente a qué concepto se ha dejado sin efecto y en consecuencia la AGIT establezca a que se refiere cuando señala válido el importe de Bs 101.808, equivalente a un crédito fiscal de Bs 13.235.

I.2.6. Respecto a la Factura 653 emitida por Teodoro Colque Choquerive.

Señala, que si bien la AGIT refiere que nunca existió una prohibición contra el contribuyente por la cual agrupe el pago de facturas; empero aclara que la observación se basa en el hecho de que por las facturas o el crédito fiscal reclamado, no existía el depósito en la cuenta del proveedor, situación respaldada en la instancia recursiva por prueba documental; pero que en el momento de la revisión del crédito fiscal por la AT se le solicitó documentación que acredite o respalde el crédito fiscal solicitado, aspecto que no fue ofrecido por el contribuyente; por lo que la AT dictó la Resolución Administrativa de Restitución N° 23-00000001-12 de 27 de abril de 2012, en base a la documental ofrecida; por lo que considera que la presentación de documentación en instancia recursiva vulnera el art. 81 de la L. N° 2492 CTb, referentes a la apreciación, pertinencia y oportunidad de las pruebas.

I.2.7. Depuración de póliza por el valor de importación FOB en dólares australianos.

Señala que la DUI N° 2005543C426, no sólo fue observada en base a lo dispuesto por el art. 27 de la L. N° 1990 Ley General de Aduanas (LGA), que refiere: "para el cálculo de la base imponible los valores expresados en moneda extranjera serán convertidos a moneda nacional al tipo de cambio oficial de venta del Banco Central de Bolivia vigente a la fecha de aceptación de declaración de mercaderías", sino



que a efectos de la devolución impositiva, era imprescindible que se establezca el monto que erogó el contribuyente por la compra efectuada; en este antecedente, la ARIT manifestó que conforme a la revisión de la DUI N° 2005543C426, se colige que en la casilla 46 se consigna el valor CIF en la suma de Bs129.942, sin embargo considera la AT que en instancia de alzada existió un error respecto al cálculo del crédito fiscal, en razón de que si se considera valor CIF de Bs129.942, el importe no reflejaría el gasto o importe cancelado por parte del contribuyente por la importación efectuada, más al contrario emplea como parámetro el valor CIF que describe el costo seguro y flete en las fronteras de un país, asimismo comprende los gastos erogados hasta que la mercadería llegue al puerto de destino; los cuales no deben ser considerados por la AT respecto a la devolución del crédito que solicitó el contribuyente, pues en este caso es preciso solicitar el valor FOB, que en el presente caso resulta ser el Valor de mercado en las fronteras aduaneras de un país, de las exportaciones de mercaderías y otros bienes, incluidos todos los costos de transporte de los bienes a la frontera aduanera, los derechos de exportación y el costo de cargar los bienes, en el medio de transporte utilizado, a menos que este último sea a cargo del transportista; por ello comprende que tanto la Autoridad de Alzada como Jerárquica omitió el incumplimiento de lo dispuesto en el art. 27 de la L. N° 1990 LGA, por ello corresponde que en esta instancia se proceda a efectuar una revisión de los antecedentes que fueron generados producto del recurso de alzada y posteriormente en la interposición del recurso jerárquico a efectos de establecer una interpretación normativa correcta.

## I.2. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y por consiguiente se mantenga vigente e incólume la Resolución Administrativa de Restitución N° 23-00001-12 de fecha 27 de abril de 2012.

## II. Contestación a la demanda.

### II.1. Fundamentos de la contestación.

Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

Refiere, que de la verificación de antecedentes se tiene que la factura 6 fue emitida por Cabletel Bolivia SRL el 2 de marzo de 2009, por el servicio de TV por cable del mes de febrero de 2009 (MSC-10374) por un importe de Bs 79.254,70; y que la AT para el respaldo de esa observación, elaboró el papel de trabajo "Facturas depuradas -gestión 2009, periodos: marzo"; del cual se advierte que la mencionada Factura fue depurada por no estar relacionada a la actividad exportadora; asimismo, de la revisión de las pruebas se advierte de la factura observada cuenta con el contrato de prestación de servicio- MSC 1037, cuyo objeto según la cláusula tercera señala "la prestación de servicios de TV Cable para el campamento Minero San Cristóbal"; y según cláusula séptima de alcance y lugar donde se presta el servicio, refiere que se llevará a cabo el Servicio en la Mina San Cristóbal Provincia Nor Lípez del departamento de Potosí-Bolivia. De donde evidencia que se entiende que dicho gasto se encuentra vinculada con la actividad de la empresa por lo que correspondía confirmar la resolución de alzada sobre este concepto que deajo sin efecto la observación del crédito fiscal de Bs 10.303.

Sobre la vinculación de las facturas 11 y 12, se tiene que de la verificación y compulsas de antecedentes, se tiene que las facturas 11 y 12 fueron emitidas por Newrest Bolivia Soporte SRL, ambas el 6 de marzo de 2009 por un importe de Bs 4.497.822,01 y Bs 4.640.807,81, asimismo conforme el papel de trabajo "Facturas depuradas-gestión 2009 periodos: marzo"; las mismas fueron observadas parcialmente por tratarse de "servicio de alimentación a no residentes del campamento, así como servicio de Parrilladas, gasto no relacionado con la actividad exportadora", por Bs 888.508,53 y Bs 940.315,66; sin embargo conforme a la documental adjunta si bien no se establece el grado de dependencia de los "no residentes", se entiende que este personal también presta servicios y se encuentra en relación de dependencia con Minera San Cristóbal SA, consecuentemente el gasto efectuado si está en relación con la actividad del contribuyente, situación por la cual manifiesta haber confirmado lo determinado en alzada.

Sobre la vinculación de la Factura N° 33, realizada la verificación y compulsas de antecedentes administrativos se tiene que corresponde al servicio de cafetería, asimismo conforme al papel de trabajo "Facturas depuradas- gestión 2009 periodos: marzo"; la misma fue observada por tratarse de "servicio de cafetería y evento social- no relacionados a la actividad exportadora". Al respecto se tiene que conforme a la documentación adjunta se evidencia que el gasto estuvo direccionado a la alimentación de los trabajadores de la empresa, en consecuencia está relacionada con la actividad de la misma, por tanto correspondió confirmar la resolución de recurso de alzada, siendo válido el importe de Bs 572.670 que equivale a un crédito fiscal válido de Bs 74.447.

Sobre la emisión de las facturas 1606, 1607, 105, 1651 y 1652 en periodos posteriores, se tiene que de la verificación y compulsas de los antecedentes las mismas se emitieron por servicio de alquiler de retroexcavadora y excavadora, servicios ejecutados en noviembre y diciembre de 2008; asimismo conforme el papel de trabajo "Facturas depuradas-gestión: 2009 periodos: marzo"; las mismas fueron observadas por "servicio de alquiler de excavadora en noviembre y diciembre de 2008".

Ahora bien, conforme el inc. b) del art. 4 de la L. N° 843, establece el nacimiento del hecho imponible para los contribuyentes sujetos pasivos, quienes al ejercer una actividad y prestar un determinado servicio están en la obligación de emitir la correspondencia factura, para el caso específico de servicios desde el momento que se finalice la ejecución o prestación del servicio, o desde la percepción total o parcial del

precio, el que fuere anterior; en tal sentido se observa que la obligación se la impone a quien presta el servicio, y no así a quien recibe el servicio determinado; por lo que la depuración del crédito fiscal al contribuyente que registró y consideró el crédito fiscal conforme la fecha de emisión registrada en la factura no es correcta, puesto que esta responsabilidad corresponde a quien prestó el servicio, en el presente caso a Constructora Congar Ltda. Eugenia Calcina Flores y Fundación San Cristóbal.

Sobre depuración de la factura 653, la misma se emitió por un importe de Bs 231.600 por pago de 6 viajes cisterna, adjunta la Orden de Compra, Mayor General, Orden de Pago por 33.439,18 \$us; asimismo, conforme el papel de trabajo "Verificación de comprobantes y medios fehacientes de pago de compras superiores a 50.000 UFV equivalente a Bs 56.000"; la misma fue observada porque "No existe depósito en la cuenta del proveedor".

Por lo inferido refiere, que la AGIT establece que el argumento de que no es posible agrupar el pago de dos facturas, carece de asidero legal, situación por la que se confirmó la determinación asumida en alzada, en consecuencia válido el importe de Bs 231.600 equivalente a un crédito fiscal de Bs 30.108.

Sobre la depuración de póliza por el valor de importación FOB, en dólares australianos, de la verificación de antecedentes se tiene que conforme el papel de trabajo "pólizas de importación depuradas y pólizas de importación con importes mayores o iguales a 50.000 UFV gestión: 2009 periodo: marzo"; la misma fue observada por "Valor FOB de póliza de importación en dólares australianos".

Con respecto a ello, de la revisión del Informe Complementario CITE: SIN/GDPT/DF/VE/INF/179/11, en el cuadro: "Detalle General de Observaciones del IVA", el tercer concepto refiere la observación de las pólizas de importación por gastos no contabilizados, y falta de medio fehaciente de pago; asimismo, señala como referencia el PT V11 y V14; en ese sentido, refiere que no es cierto que esta póliza de importación este observada por medios fehacientes de pago, porque el papel de trabajo que es el de "Pólizas de importación depuradas y pólizas de importación con importes mayores o iguales a 50.000UFV gestión 2009 periodo: marzo", se limita a la observación que el valor FOB se encuentra en dólares australianos; situación por la se consideró válido el importe de Bs 149.346 equivalente a un crédito fiscal de Bs 19.415.

## II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Potosí del SIN.

II.3. Asimismo conforme se tiene en el proveído de 16 de junio de 2016, la Empresa San Cristóbal en calidad de tercero interesado, notificado legalmente en fecha 14 de abril de 2014, no respondió a la demanda.

## III. Antecedentes administrativos y procesales.

El 3 de marzo de 2011, la AT notificó personalmente a la Minera San Cristóbal SA con la Orden de Verificación CEDEIM N° 011OVE00035, con alcance de la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido en el periodo, verificación de las formalidades del Gravamen Arancelario (GA), relacionadas al periodo, bajo modalidad de verificación posterior CEDEIM, por el periodo de marzo 2009; asimismo, notificó el Requerimiento de Información F-4003 N° 00107536 donde solicitó la presentación de las Declaraciones Juradas (DDJJ) del IVA F-210 y del IT F-400 libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingreso y Egresos con respaldo, estados financieros con dictamen de auditoría por las gestiones 2009 y 2006, plan de código de cuentas contables, libros de contabilidad (diario, mayor), y en anexo solicitó la presentación de fotocopia de NIT, Registro a FUNDEMPRESA, poder del representante legal, constitución de sociedad y modificaciones actuales, declaraciones únicas de exportación, facturas comerciales de exportación, certificado de salida emitido por la administración aduanera o el concesionario de depósito aduanero que corresponda y sus respectivos manifiestos de carga, RUE, pólizas de importación, documentación de respaldo a la exportación, estructura de costos, libro de compras y ventas de regalías mineras, contratos de exportación, contratos con proveedores, detalles de activos fijos, formulario de restitución de crédito fiscal (si corresponde), libro GA insumos y libros GA Activos Fijos (si corresponde), comprobantes de egreso de respaldo a las compras con importes superiores a Bs 60.000, medios fehacientes de pago a las compras con importes superiores a 50.000 UFV.

El 14 y 23 de marzo, 25 de abril, 6 de julio y 2 de agosto de 2011, la AT mediante Actas de Recepción /Devolución, recibió documentación de la Minera San Cristóbal como ser NIT, RUE, Libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al crédito fiscal con medios fehacientes de pago y registros contables marzo 2009 y octubre 2005, estados financieros con Dictamen de Auditoría al 30 de septiembre de 2009, plan de cuentas contables, estructura de costos, libro de compras y ventas Regalía Minera, contrato de venta de concentrado Apex Metals Marketing GMBH, detalle de activos fijos, libro GA insumos y libro GA activos fijos, medio magnético de libro de compras, documentos de exportación de las facturas 615 a 685, con certificado de salida, DUE, factura comercial, TIFs e informe laboratorio de ensayos, póliza de importación marzo 2009 y octubre 2005, pólizas DUI C-472, C-466, C-505, C-527, C-506, C-504, C-548, C-551, C-569, C-566.

El 30 de junio de 2011, la AT notificó personalmente a Mercedes Ruiz Largo representante de la Minera San Cristóbal con la notificación de finalización de verificación externa.

El 29 de julio de 2011, la AT emitió el Informe de Actuación SIN/GTPT/DF/VE/INF/094/2011, señalando que la revisión realizada se limitó a la solicitud efectuada por el contribuyente mediante la Declaración Única de Devolución Impositiva (DUDIE) F-1137 N° 5032497290, correspondiente al IVA y GA del periodo marzo 2009; y que en vista de que el crédito fiscal del periodo sujeto a revisión resultó insuficiente para el importe solicitado, de acuerdo con la reconstrucción de saldos del crédito fiscal y crédito comprometido; reportando un crédito faltante significativo, por lo cual se completó extendiendo la revisión al periodo octubre de la gestión 2005, y partir de su página 11 expone el detalle de las facturas observadas por periodo fiscal y por concepto y determinó un total de crédito fiscal observado de Bs 4.635.076 por los siguientes conceptos: facturas que no cuentan con respaldo original; 1) facturas depuradas por: a) no vinculación con la actividad exportadora, b) fletes internacionales c) deficiencias en su emisión d) gastos no contabilizados e) facturas sin respaldo; y f) facturas por servicios cuyo hecho imponible corresponde a periodos pasados; 2) Facturas observadas por falta de medios fehacientes de pago; 3) Pólizas de importación observadas. En relación al GA, se observaron facturas, por el concepto 3 anteriormente descrito; y se estableció diferencias a favor del fisco por restitución automática del crédito fiscal observado del periodo marzo 2009, por Bs 255.737. El citado informe es ratificado por el Informe Complementario SIN/GDPT/DF/INF/179/2011 de 10 de octubre de 2011; determinado deuda tributaria por IVA, GA, y restitución de crédito fiscal del periodo marzo 2009 de 3.187.871 UFV correspondiente a tributo omitido e intereses; adicionalmente la sanción por omisión de pago de 3.131.383 UFV.

El 11 de mayo de 2012, la AT notificó por cédula a la Minera San Cristóbal con la Resolución Administrativa de Restitución N° 21-0000001-12 de 27 de abril de 2012, que declaró de oficio y sobre base cierta -como monto indebidamente devuelto- la suma de 2.249.023 UFV, correspondientes al tributo indebidamente devuelto, mantenimiento de valor e intereses del IVA y GA, por el periodo marzo 2009, en aplicación de los arts. 47 de la L. N° 2492 CTb y 19.2 g) de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07. También declaró de oficio y sobre base cierta, como monto indebidamente devuelto, la suma de 99.584 UFV, por restitución automática de crédito fiscal, correspondientes al tributo omitido e intereses del IVA, por el periodo marzo 2009; en aplicación de los arts. 47 de la L. N° 2492 CTb y 19-2-h) de la RND N° 10-0037-07.

Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT-Chuquisaca mediante resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0061/2013 de 22 de abril, misma que revocó parcialmente la Resolución Administrativa de Restitución N° 21-0000001-12 de 27 de abril de 2012, emitida por la Gerencia Distrital Potosí del SIN, dejando sin efecto la depuración del Crédito Fiscal IVA de las facturas observadas e impugnadas en el presente recurso, por un importe total de Bs 554.564 correspondiente a los periodos octubre de 2005 y marzo 2009. Asimismo, se mantuvo firme y subsistente la depuración del Crédito Fiscal IVA equivalente a Bs 3.946.173; así como Bs 134.339 correspondiente a restitución automática de crédito fiscal IVA; y, también el GA de Bs 255.737, refiere que no toma en cuenta el pago a cuenta realizado por el recurrente, el cual deberá ser considerado a momento de la liquidación del pago de la deuda determinada.

Ante éste hecho; la Empresa Minera San Cristóbal SA. y la Gerencia Distrital Potosí del SIN interpusieron recursos jerárquicos, que fueron resueltos con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1077/2013 de 17 de julio, pronunciada por la AGIT, que revoca parcialmente la resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0061/2013 de 22 de abril, en consecuencia deja sin efecto la depuración del crédito fiscal IVA por un importe de Bs 486.059 y mantuvo firme y subsistente el importe indebidamente devuelto de Bs 2.217.663,01 por IVA y de Bs 221.871 por GA, importe en los que consideró el pago a cuenta de Bs 1.797.011 por IVA y Bs 33.886 por GA y firme la suma de Bs 134.339 correspondiente a la restitución automática de crédito fiscal IVA, del periodo marzo de 2009, importes consignados en la Resolución Administrativa de Restitución N° 21-00001-12, emitida por la Gerencia Distrital Potosí del SIN. Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

#### IV. De la problemática planteada.

Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Si la factura 6, emitida por Cabletel Bolivia SRL. se encuentra vinculada de manera indirecta con la actividad exportadora conforme al art. 4 y 8 de la L. N° 843 y art. 8 del D.S. N° 21530.

Si las facturas 11 y 12, pueden ser reclamados a manera de deducción del IUE por estar vinculadas con la actividad del recurrente.

Si la factura 33, debió ser depurada en la instancia jerárquica.

Si las facturas 1606 y 1607, 105, 1651 y 1652, debieron ser emitidos desde el momento en que finalizó la ejecución o prestación o desde la percepción total o parcial del precio o el que fuere anterior

Que la factura 389, emitida por AMX Logística Ltda. no fue explicada de manera clara por la AGIT respecto a la depuración del crédito fiscal.

Si la validación de la factura 653, vulnera el art. 81 de la L. N° 2492 CTb.

Si en la depuración de la póliza por el valor de importación FOB en dólares australianos, la instancia jerárquica omitió el cumplimiento de lo dispuesto en el art. 27 de la L. N° 1990 LGA.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. La Gerencia Distrital del SIN en su memorial de demanda, expone agravios respecto a la depuración del crédito fiscal de las facturas que fueron revocadas en la instancia de alzada y confirmada en el jerárquico; en tal sentido este tribunal verificará los fundamentos de cada factura depurada; para ello corresponde efectuar una revisión de las disposiciones relacionadas con el crédito fiscal IVA, así se tiene el num. 4 del art. 70 de la L. N° 2492 CTb, que estipula; que constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: Respalda las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.

Por otro lado el art. 4 de la L. N° 843, establece que el hecho imponible debe estar respaldado con la emisión de la respectiva factura, nota fiscal o documento equivalente, en tanto que el inc. a) del art. 8 de la cita ley, dispone que el crédito fiscal IVA resulta de aplicar la alícuota correspondiente; "sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida".

Asimismo, el art. 8 del D.S. N° 21530, determina que el crédito fiscal computable a que se refiere el inc. a) del art. 8 de la L. N° 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas, alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad al tributo. A los fines de la determinación del crédito fiscal a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el art. 15 de la mencionada ley, sobre el monto facturado de sus compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen.

En ese sentido de conformidad a lo dispuesto en los arts. 4 y 8 de la L. N° 843, 8 del D.S. N° 21530 y 70.4 de la L. N° 2492 CTb; se establece, para que un contribuyente pueda beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal producto de las transacciones que declara, debe cumplir con tres requisitos: 1) Estar respaldado con la factura original o documento equivalente; 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente.

Conforme a ello, la observación de las facturas de compra que respaldan el crédito fiscal comprometido de Minera San Cristóbal SA, se refieren a la compra de bienes y servicios que no se vinculan con su actividad o que no se encuentran debidamente respaldados con medios fehacientes de pago.

V.2. a. Sobre la vinculación de la factura N° 6, de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que, fue emitida por Cabletel Bolivia SRL el 2 de marzo de 2009; por el servicio de TV cable del mes de febrero de 2009, por un importe de Bs 79.254,70; misma que cuenta con el contrato de prestación de servicio-MS 1037, cuyo objeto según cláusula tercera señala: "la prestación de servicios de TV Cable para el campamento Minero San Cristóbal"; y según la cláusula séptima de alcance y lugar donde se presta el servicio, refiere que se llevará a cabo el Servicio en la Mina de San Cristóbal Provincia Nor Lípez del Departamento de Potosí-Bolivia.

Conforme a ello se evidencia que por los documentos presentados por Minera San Cristóbal SA, la prestación del servicio de TV Cable si bien no tiene una relación directa con la actividad realizada por el contribuyente, el mismo fue realizado en el campamento minero a requerimiento del contribuyente en cumplimiento de las necesidades de esparcimiento de los trabajadores del campamento; por lo que se entiende que este servicio, viene a ser un cargo comprometido por la empresa, en consecuencia dicho gasto se encuentra vinculado con la actividad de la misma; por lo que corresponde confirmar lo dispuesto en la instancia jerárquica, que dejó sin efecto la observación del crédito fiscal de Bs 10.303.

b. Con respecto a la vinculación de las facturas 11 y 12, emitidas por Newrest Bolivia Soporte SRL el 6 de marzo de 2009 por un importe de Bs 4.497.822,01 y Bs 4.640.807,81 respectivamente, conforme a los papeles de trabajo "Facturas depuradas- gestión 2009 periodos: marzo"; las mismas fueron observadas parcialmente por tratarse de "servicio de alimentación a no residentes del campamento, así como servicios de parrilladas, gasto no relacionado con la actividad exportadora". De la revisión de los antecedentes, se tiene el contrato de servicios de Catering MSC-1152, en el que refiere en su capítulo I, num. 1.3.; a los Campamentos de Aguirre y Toldos localizados aproximadamente a 100 kilómetros al Sur Oeste de Uyuni, Provincia Nor Lípez del Departamento de Potosí, donde se encuentra localizado el comedor y viviendas actuales; asimismo, el numeral 1.4, en cuanto a los comedores refiere para el personal dependiente del propietario y sub contratistas donde se desarrollara el servicio de alimentación, los mismos que están localizados en el campamento, así también, en su anexo A establece en su numeral 1.0; los servicios a ser prestados por el contratista - entre estos- el servicio de comedor; en su numeral 3.0, referido al

servicio de comedor señala; que la atención será para los trabajadores, supervisores de nacionalidad boliviana y personal extranjero, agrega, que el control de admisión será a través de un sistema electrónico de acceso, para el control del número de comidas proporcionadas a cada persona, modalidad de control también empleada para el personal no residente; finalmente, conforme el horario de los servicios, establecido en el num. 3.2.5 establece precisamente los horarios de atención al personal residente y no residente.

Entre otros documentos de respaldo se presentó: el libro mayor que registra el gasto total de las dos facturas; el detalle en cantidad del número de comidas otorgadas por día, haciendo la distinción entre residentes y no residentes.

Conforme a lo descrito, la AGIT efectuó una adecuada valoración probatoria e interpretación normativa por la que consideró que las personas "no residentes" también prestan servicios y se encuentran en relación de dependencia con el contribuyente, en consecuencia el gasto efectuado por concepto de servicios de alimentación se encuentran en relación con el gasto que efectúa San Cristóbal; por tanto corresponde confirmar lo resuelto por la AGIT, dando por válido el importe de Bs 880.300,47 y Bs 940.315,65 equivalente a un crédito fiscal de Bs114.439 y Bs122.241.

c. Ahora, con respecto a la vinculación de la factura 33, de la verificación de los antecedentes administrativos la factura fue emitida por Valeria Quispe Lupa, el 9 de marzo de 2009, por un importe de Bs 572.670 que corresponde al servicio de cafetería, misma que cuenta con el respaldo documental consistente en: contrato de prestación MSC-1153, que refiere en su Cláusula Tercera, objeto: "... prestar el Servicio de atención de puntos de cafeterías en el campamento minero de la empresa", en su Cláusula Séptima num. 7.2: el servicio se llevará a cabo en el campamento minero de la empresa, es decir, la Mina San Cristóbal, Provincia Nor Lípez del departamento de Potosí; asimismo conforme las especificaciones particulares del anexo A, refiere que la atención será al número de personas que se encuentran detalladas en el anexo B, misma que corresponden a la Mina San Cristóbal.

De lo inferido, se tiene que el gasto estuvo direccionado a las necesidades básicas de los trabajadores de la empresa, como es su alimentación, por lo que conforme señala la AGIT, se afirma que guardan relación con la labor de quienes se dedican a la actividad minera y coadyuvan a ella. Ahora, con respecto al detalle que debiese existir de cada uno de los trabajadores no residentes, dicha omisión no fue advertida por la AT a momento de interponer el recurso jerárquico, circunstancia por la que no puede ser considerada por este tribunal.

d. Sobre la emisión de las facturas 1606, 1607, 105, 1651, y 1652, en periodos posteriores, al respecto de la verificación y compulsas de los antecedentes se tiene que las facturas 1606 y 1607, fueron emitidas por la Constructora Congar Ltda. el 10 de marzo de 2009, por un importe de Bs 63.909 y Bs 370.888, respectivamente, por servicio de alquiler de retroexcavadora y excavadora, servicios ejecutados en noviembre y diciembre de 2008; asimismo, conforme los papeles de trabajo "Facturas depuradas- gestión 2009 periodos: marzo"; las mismas fueron observadas por "servicio de alquiler de excavadora en noviembre y diciembre de 2008".

La factura 105, fue emitida por Eugencia Calcina Flores, el 18 de marzo de 2009, por un importe de Bs 21.060 por servicio de Transporte de personal, servicio ejecutado en enero y febrero de 2009, asimismo conforme el papel de trabajo "facturas depuradas- gestión: 2009 periodos: marzo"; fueron observada por "servicio de alquiler de bus por los periodos enero y febrero de 2009"; y las facturas N° 1651 y 1652 fueron emitidas por Fundación San Cristóbal el 26 de marzo de 2009 por un importe de Bs90.213,20 y Bs237.552.-, respectivamente, por servicio de alquiler de Volquetas Volvo y Volquetas Ford por los periodos de junio a diciembre de 2008 y julio a diciembre de 2008, asimismo conforme el papel de trabajo "facturas depuradas-gestión 2009 periodos: marzo"; las mismas fueron observadas por "servicios prestados en julio, agosto, septiembre, octubre, octubre, noviembre y diciembre de 2008".

De lo referido se tiene que conforme a lo dispuesto en el art. 4-b) de la L. N° 843, se establece el nacimiento del hecho imponible para los contribuyente sujetos pasivos, quienes al ejercer una actividad y prestar un determinado servicio están en la obligación de emitir la correspondiente factura, que en el presente caso fueron emitidas en periodos posteriores, omisión atribuible estrictamente al emisor de la factura y no al receptor de la misma; siendo declarada la factura por el recurrente en correspondencia a la fecha de emisión y en cumplimiento de la normativa reglamentaria para la validez de las facturas para efectos del crédito fiscal, art. 43-1 de la RND 10.0016.07; en consecuencia corresponde confirmar lo dispuesto en la Resolución Jerárquica, declarándolo válido para crédito fiscal los importes de Bs 63.909, Bs 370.888, Bs 21.060, Bs 90.213,20 y Bs 237.552, equivalente a un crédito fiscal de Bs 8.308, Bs 48.215, Bs 2.738, Bs 11.728 y Bs 30.882 por las facturas 1606, 1607, 105, 1651 y 1652, respectivamente.

e. Con respecto a la factura 389 emitida por AMX Logística Ltda., a efectos de establecer si la misma no fue explicada de manera clara por la AGIT respecto a la depuración del crédito fiscal; se advierte que conforme a la Resolución de Alzada se evidencia que dicha factura fue depurada en el concepto 1 -depuración de facturas de los periodos marzo 2009 y octubre 2005- por no contar con registro contable de acuerdo al art. 20 del D.S. N° 25465; asimismo, fue depurada por no contar con documentación respaldatoria de la transacción realizadas, siendo en consecuencia depurada dos veces, correspondiendo confirmar lo advertido por la Resolución de alzada y jerárquica por este concepto y dar por válido el importe de Bs 101.808 equivalente a un crédito fiscal de Bs 13.235; no advirtiéndose asimismo la ausencia de fundamentación es este agravio, tal como refiere el demandante.

f. En cuanto a la factura 653 a objeto de determinar si la misma vulnera el art. 81 de la L. N° 2492, bajo el entendimiento de que la prueba documental ofrecida en instancia administrativa no fue de conocimiento de la AT al momento de emitir Resolución Administrativa de

Restitución N° 23-0000001-12 de 27 de abril de 2012; se verifica que el recurso jerárquico interpuesto por la AT plantea como agravio el hecho que la RND 10-0016-07 establece la forma de emisión de la factura, sin que al presente sea un justificativo el hecho de que se haya efectuado el pago de dos facturas; aspecto que fue respondido en el recurso jerárquico.

Conforme a lo descrito, la AT planteó un nuevo argumento que no fue motivo de impugnación o agravio en instancia administrativa; al efecto los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 CTb y 198-e) y 211-I de la L. N° 3092 Complementaria al CTb, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada, deberá interponer de manera fundamentada su agravio para que la AGIT pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos, lo cual no ha ocurrido en el presente caso, razón por la que no corresponde responder a este punto no impugnado en el recurso jerárquico, por tanto, la demanda contencioso-administrativa no es la vía para resolver actos consentidos y no impugnados.

g. Por último para verificar si en la depuración de la póliza por el valor de importación FOB en dólares australianos, la instancia jerárquica omitió el cumplimiento de lo dispuesto en el art. 27 de la L. N° 1990, cabe referir que conforme a los antecedentes administrativos, el recurso jerárquico interpuesto por la AT refiere a la presentación de documentación en fotocopias simples, por ello considera que la prueba presentada no cumplía con las formalidades de norma así como las formalidades de oportunidad y pertinencia, circunstancia por la que consideraba que la depuración fue efectuada de forma justificada.

Ahora conforme se tiene de la demanda, el SIN refiere que en instancia de Alzada existió un error respecto al cálculo del crédito fiscal en razón de que si se considera el valor CIF de Bs 129.942 el importe no refleja el gasto o importe cancelado por parte del contribuyente por la importación efectuada, mas al contrario emplear como parámetro el valor CIF describe el costo seguro y flete en las fronteras de un país; asimismo, comprende los gastos erogados hasta que la mercadería llegue al puerto de destino, que en su criterio de debieron ser considerados para la AT respecto a la devolución del crédito que solicita el contribuyente, puesto que este caso es preciso solicitar el valor FOB, que en el presente caso resulta ser el valor de mercado en las fronteras aduaneras de un país de las exportaciones de mercaderías y otros bienes, incluidos todos los costos de transporte de los bienes a la frontera aduanera, los derechos de exportación y el costo de cargar los bienes, en el medio de transporte utilizado, a menos que este último sea a cargo del transportista; por ello comprende que tanto la autoridad de alzada como Jerárquica omitió el incumplimiento de lo dispuesto en el art. 27 de la L. N° 1990 LGA, por ello corresponde a esta instancia se proceda a efectuar una revisión de los antecedentes que fueron generados producto del recurso de alzada y posteriormente en la interposición del recurso jerárquico a efectos de establecer una interpretación normativa correcta.

A tal efecto la AT planteó un nuevo argumento que no fue motivo de impugnación o agravio en instancia administrativa; conforme a ello en virtud a los fundamentos referidos en el punto anterior, esta instancia no puede resolver actos consentidos y no impugnados.

### V.3. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la AT.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 95 a 103 de obrados, interpuesta por la Gerencia Distrital Potosí del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 11077/2013 de 17 de julio, emitida por la AGIT.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

**Relatora: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



86

**Empresa Distribuidores del Oriente S.R.L. Dicom. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa Distribuidores del Oriente "DICOM", contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 32 a 37, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0917/2013 de 1 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 51, la contestación de fs. 77 a 79 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 103 a 104 y 108 a 108 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

En mérito al Testimonio Poder N° 260/2013 de 24 de julio de 2013, Hilda Ramos en representación legal de la Empresa Distribuidores del Oriente S.R.L. (DICOM), mediante memorial de fs. 32 a 37, se apersonó e interpuso demanda contencioso-administrativa en contra de la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0917/2013 de 1 de julio, notificada el 5 de julio del mismo año, como efecto del recurso de alzada interpuesto en contra de la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/102/2012 de 27 de junio, por lo que haciendo una relación de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, expresa que:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que como resultado del operativo denominado "CUCARACHA" realizado el 17 de mayo de 2011, la Administración Aduanera (AA) emitió el Acta de Intervención Contravencional COARLPZ-C-418/11, notificada el 20 de julio de 2011, contra la cual presentó descargos que demuestran la legal importación y compra en territorio nacional de la mercancía comisada.

Posteriormente, en 19 de octubre de 2011, se notificó a la Empresa DICOM con la Resolución Administrativa Final en Contrabando AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR-134/11, en la que se declaró PROBADA la contravención aduanera de contrabando respecto a los ítems: 1, 2, 4 (en parte), 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21 y 22. Esta resolución administrativa fue impugnada bajo el fundamento de que las DUI's presentadas como descargos no fueron valoradas por la AA debido a que fueron legalizadas por la misma empresa y no así por la agencia despachante de aduanas (ADA); como resultado de esta impugnación la autoridad regional de impugnación tributaria (ARIT) emitió la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0122/2012, resolviendo anular la resolución administrativa impugnada, e instruyendo a la administración aduanera fundamentar con antecedentes de hecho y de derecho, la forma en que fueron evaluados los descargos de la empresa recurrente, argumentando que la AT no valoró las pruebas por un simple formalismo (legalización) vulnerando el derecho al debido proceso y a la defensa, ya que por jerarquía normativa correspondía aplicar primero la Constitución Política del estado (C.P.E.) y luego la Resolución de Directorio (RD) N° 01-003-11.

En 27 de junio de 2012, la AA emitió la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/102/2012, ratificándose en el comiso dispuesto anteriormente, contra ésta resolución la empresa DICOM interpuso nuevamente recurso de alzada solicitando esta vez la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, impugnación que tras los trámites de rigor concluyó con la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0845/2012 notificada el 24 de octubre de 2012, que resolvió Revocar Parcialmente la resolución impugnada, dejando sin efecto el comiso definitivo de los ítems: 1, 2, 4, 7, 9, 11, 12, 14, 15 y 19 a favor de DICOM.

Contra esta Resolución, tanto la Administración Aduanera como la empresa DICOM, interpusieron recurso jerárquico, instancia en la que la AGIT emitió la resolución de recurso jerárquico resolviendo anular la resolución de recurso de alzada, toda vez que no se pronunció sobre la diferencia existente entre el acta de intervención contravencional y la nota de transferencia emitida por la empresa, aspecto invocado como causal de nulidad.

En cumplimiento a lo dispuesto por la AGIT, la ARIT La Paz emitió nueva resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0256/2013 de 1 de abril de 2013, ratificándose en sus conclusiones anteriores y resolviendo nuevamente revocar parcialmente la resolución administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/102/2012, dejando sin efecto el comiso de los ítems ya mencionados contra esta la at interpuso recurso jerárquico, en virtud al cual la AGIT emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0917/2013 resolviendo revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada, manteniendo firme el acto administrativo impugnado en su integridad y subsistente el comiso de los ítems: 1, 2, 4 (en parte), 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22. Tras esto, DICOM presentó memorial de solicitud de enmienda el cual fue respondido mediante el auto motivado AGIT-RJ 0088/2013, notificado el 24 de julio de 2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala, sobre la posición asumida por la ARIT, que esta obró correctamente buscando la protección del derecho a la defensa y seguridad jurídica, considerando el Principio de la verdad material frente a la verdad formal. Efectúa luego análisis sobre la posición de la AGIT y los fundamentos expuestos en el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0917/2013 de 1 de julio, detallando los siguientes agravios:

A. Omisión en la valoración de descargos.- Considera, que no es válido lo argumentado por la AGIT cuando refiere que al no haberse presentado las facturas comerciales que respaldan las DUI's no se puede verificar la correcta importación de los ítems mencionados, cuando en virtud a las facultades concedidas en los arts. 200 y 210 de la L. N° 2492 del Cód. Trib. boliviano, la AGIT pudo requerir la presentación de la misma a cualquiera de las partes, sin embargo se limitó a tomar en cuenta sólo lo vertido por la Aduana, sin realizar un análisis objetivo y responsable sobre la verdad de los hechos, incumpliendo los principios de verdad material, oficialidad e informalismo.

A.1. De la presentación de la prueba en materia tributaria y administrativa.- Transcribiendo los arts. 76, 77.I y 81 de la L. N° 2492 C.T.b., 47 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) y 2 del D.S. N° 28138, todos estos referidos a la prueba en materia tributaria y administrativa, y el último respecto a la aceptación de fotocopias simples en reemplazo de las fotocopias legalizadas exigidas para la gestión de trámites ante las instituciones dependientes del Poder Ejecutivo. Al amparo de esta normativa denuncia que la AA debió compulsar la prueba presentada, más aún cuando es ella quien posee los originales para corroborar la información, asimismo observa que la aludida RD sólo dispone que debe presentarse el original o copia legalizada, pero no especifica quien es la persona autorizada para la legalización, ni tampoco impetra que sea la ADA quien deba legalizarla. En consecuencia al amparo del principio constitucional aquello que no está prohibido está permitido, al ser la empresa DICOM la tenedora de los originales, procedió a la legalización de las copias presentadas, agregando que conforme lo dispuesto en el art. 16 de la L. N° 2341, el técnico aduanero al ser el poseedor de los originales debió cotejar la información contenida en las mismas incluso si estas no se hubieran presentado.

Invocando el art. 1311 del Cód. Civ., señala que la AA en ningún momento desconoció expresamente que los documentos presentados por memorial de 25 de mayo de 2011, no sean idénticos a los originales.

A.2. Prelación Normativa en el Derecho Tributario.- Indica, que la AA aplicó erróneamente la prelación normativa dispuesta en el art. 5 de la L. N° 2492 C.T.b., otorgando mayor valor a la RD 01-003-11 que a lo señalado incluso por la C.P.E. y por las Leyes Nos. 2492 C.T.b., y 2341 L.P.A., pues por no cumplir una formalidad establecida por ley de orden interno y administrativo, no consideró la prueba de descargo, aspecto que fue validado por la AGIT, que en una forzada interpretación del contenido de la RD, no valoró las DUI's originales presentadas en etapa recursiva.

Bajo esta prelación normativa, los derechos del administrado de no presentar pruebas que estuviesen en poder de la administración actuante, tiene aplicación preferente a una exigencia administrativa, desvirtuando la pretensión de la AGIT de quitar el valor legal de la prueba presentada, sólo porque debía ser legalizada por la ADA.

A.3. Principio de Verdad Material.- Conforme señala el art. 74 de la L. N° 2492 C.T.b., indica, que es prioritaria la aplicación de los principios de derecho administrativo dentro del proceso de verificación y control. Por su parte el art. 4 de la L. N° 2341 L.P.A. describe el principio de verdad material, en atención al cual se evidencia que la empresa aportó oportunamente prueba consistente en documentos fehacientes (DUI's), que confirman que la mercadería fue en su momento importada conforme a la L. N° 1990 (L.G.A.) y demás normas reglamentarias.

### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se revoque totalmente la resolución impugnada y en consecuencia se confirme la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0256/2013.

### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 29 abril de 2014, cursante de fs. 77 a 79 vta., bajo los siguientes argumentos:

II.1. Sobre los vicios de nulidad en la vista de cargo [acta de intervención contravencional], sostiene que el informe técnico AN-GRLPZ/LAPLI/SPCR/791/2011 determinó que la documentación presentada por el sujeto pasivo no fue considerada como prueba de descargo en virtud a que las copias de las DUI's presentadas el 26 de mayo de 2011, cuentan únicamente con sellos del logo de la empresa DICOM, sin firma, ni identificación del responsable autorizado para la legalización, y en el caso de la DUI C- 5912 de 6 de octubre de 2010, presentada al momento del comiso, es evidente que no corresponde a la mercancía incautada, debido a que la mercancía fue elaborada en fecha posterior a la de la DUI.

II.2. Respecto al valor probatorio de las fotocopias de las facturas comerciales, indica que conforme lo establecen el inc. a) del art. 217 de la L. N° 3092 Complementario al C.T.b. y la RD 01-003-11, para que surtan valor legal debieron ser presentadas en originales o debidamente legalizadas, aclarando que el D.S. N° 28138, se refiere a la posibilidad que tiene los administrados de presentar copias simples en reemplazo a las fotocopias legalizadas exigidas para la gestión de "trámites", siendo estos diferentes a los "procesos", como es el que realizó la AA en este caso, donde se requieren documentos con pleno valor probatorio, conforme dispone la norma.

Al amparo del art. 76 de la L. N° 2492 CTb, establece que el recurrente tenía la obligación de respaldar su importación con la documentación probatoria correspondiente, sin embargo advierte que realizó la presentación de las DUI's originales recién en instancia recursiva, mas no presentó las Facturas Comerciales, ocasionando que la AGIT no cuente con documentación suficiente para verificar la correcta importación de los ítems cuestionados, puesto que la información que registra la DUI es genérica, e incumple lo establecido en el art. 101 del DS 25870 Reglamento a la LGA (RLGA), cuando dispone que la DUI deberá ser completa, correcta y exacta.



Con estos argumentos, refuta los fundamentos de la demanda, afirmando que la resolución jerárquica impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todo y cada uno de los fundamentos de su Resolución.

#### II.2. Petitorio.

Solicita, se declare improbada la demanda interpuesta Hilda Ramos en representación de la empresa Distribuidores del Oriente S.R.L., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0917/2013 de 1 de julio, que emitió.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1. El 17 de mayo de 2011, funcionarios del COA procedieron al comiso de la mercancía transportada en el camión con placa de control 661-LKC, observando que el conductor presentó la DUI C-5912 de 7 de octubre de 2010, siendo incongruente con la fecha de elaboración del producto "baygon" que es posterior (21 de noviembre de 2010), momento en el que además se presentó las DUI's C-5912, C-1664 y C-11255.

III.2. La empresa DICOM S.R.L., solicitó mediante memorial de 26 de mayo de 2011, la devolución de la mercancía de origen nacional, argumentando a su vez que el traslado de la mercancía restante se realizó cumpliendo con lo dispuesto en el DS 708 y adjuntó copias de la siguiente documentación: 1) Nota de transferencia, 2) Las DUI's C-5294, C-7067, C7069, C-5572, C.9085, C-1664, C-5651, C-7409, C-34047, C-3037, C.3036, C- 1019, C-438, C-11255 y C-688; y 3) las facturas número 10422, 10434 emitidas por Industria Cosmética Yama Bolivia S.R.L.

III.3. Advirtiendo la existencia de mercadería de origen nacional, la Administración Aduanera emitió el Auto Administrativo AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/180/2011, autorizando la devolución de las mismas. Sobre los ítems restantes, se emitió el acta de intervención contravencional COARLPZ-C-418/11, notificada el 20 de julio de 2011, otorgándole a la empresa DICOM el plazo de tres días para la presentación de descargos.

III.4. El 19 de octubre de 2011, se notificó a la empresa DICOM con la Resolución Administrativa Final en Contrabando AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/134/2011, que declara probada la comisión de la Contravención Aduanera de Contrabando, sobre los ítems 1, 2, 4(en parte), 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21 y 22, disponiéndose su comiso definitivo, e improbado el contrabando respecto a los ítems 3, 4 (en parte) y 5 con su consiguiente devolución.

III.5. En virtud al recurso de alzada presentado por el sujeto pasivo, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0122/2012 de 13 de febrero, resolviendo anular la resolución que declara el contrabando, e instruyendo a la Administración Aduanera fundamentar con antecedentes de hecho y de derecho la forma en que fueron evaluados los descargos presentados por la empresa DICOM.

III.6. Dando cumplimiento a lo dispuesto por la ARIT, la AA emitió la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/102/2012, señalando que la documentación presentada no es susceptible de valoración en vista de que el sujeto pasivo no presentó las copias de las DUI's debidamente legalizadas conforme lo dispone la RD 01-003-11, ratificándose en su decisión de declarar probada la contravención aduanera de contrabando, disponiendo de forma idéntica el comiso determinado anteriormente.

III.7. La empresa DICOM interpuso recurso de alzada contra esta nueva resolución, presentando en esta etapa recursiva los originales de las DUI's presentadas en el proceso administrativo como descargo, por lo que la ARIT realizando una nueva valoración de la prueba, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0845/2012, en la que resuelve Revocar Parcialmente la resolución administrativa impugnada, dejando sin efecto el comiso definitivo de los ítems: 1, 2, 4, 7, 9, 11, 12, 14, 15, y 19 a favor de la empresa DICOM, manteniendo firme y subsistente el comiso de los ítems: 6, 8, 10, 13, 16, 17, 18, 20, 21 y 22.

III.8. Ambos, la administración aduanera y el sujeto pasivo interpusieron recurso jerárquico en contra de la mencionada resolución de recurso de alzada, concluyendo esta instancia con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0096/2013 de 28 de enero de 2013, que resuelve anular la resolución se alzada, ordenando que la ARIT se pronuncie sobre la nulidad invocada por la empresa Dicom S.R.L.

III.9. En cumplimiento a la Resolución de Recurso Jerárquico, la ARIT emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0256/2013 de 1 de abril de 2013, en la que una vez considerada y desestimada la nulidad invocada por el sujeto pasivo, se ratificó en su decisión anterior y resolvió nuevamente Revocar Parcialmente la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/102/2012 de 27 de junio de 2012.

III.10. Ante este hecho, el 23 de abril de 2013, la AA interpuso recurso jerárquico contra la resolución de la ARIT, cuyo trámite concluyó con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ 0917/2013 de 1 de julio de 2013, que resolvió revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada, manteniendo firme el acto administrativo impugnado en su integridad y en consecuencia subsistente el comiso de todos los ítems: 1, 2, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21 y 22.

#### IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos en este

caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, principios que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si la documentación presentada como prueba de descargo por el sujeto pasivo Declaraciones Únicas de Importación (DUIs), debieron ser susceptible de valoración o en su defecto desestimadas por no cumplir con las formalidades requeridas para su consideración.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Sobre el Principio de Verdad Material.

La C.P.E. en su art. 180-I establece: “La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez”. Asimismo con relación al principio de verdad material la L. N° 2341 LPA, en su art. 4, señala: “La actividad administrativa se regirá por los siguientes principios: (...) d) Principio de verdad material: La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil (...)”

Por su parte, el art. 200 de la L. N° 3092 Complementario al C.T.b., señala; “Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4° de la L. Pdto. Adm. N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes: 1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, (...)”.

Conforme se evidencia en la normas transcritas el procedimiento administrativo se rige por el Principio de Verdad Material, en cumplimiento al cual la Autoridad Administrativa competente, tiene la obligación de verificar plenamente los hechos que sirven de motivo para sus decisiones, debiendo a este efecto munirse de todos los medios probatorios necesarios, sean estos ofrecidos o no por las partes, con la finalidad de contrastar y evidenciar la veracidad de los argumentos esgrimidos en el conflicto, debiendo adquirir certeza de la realidad acontecida en cada caso, para que así con plena convicción y sustento pueda pronunciarse y dirimir el fondo de los procesos.

El tratadista Juan Carlos Cassagne, manifiesta: “... En el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes”. (Derecho Administrativo II- Abeledo-Perrot-Buenos Aires Argentina, pag. 321).

Así también ha interpretado el Tribunal Constitucional Plurinacional respecto del Principio de Verdad Material en la S.C.P. N° 873/2014 de 12 de mayo, cuando en sus partes pertinentes, señala:

“III.4. El principio de verdad material en procedimientos tributarios administrativos

(...)El principio de verdad material previsto por el art. 4 inc. d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones.

(...)Vinculado a este principio se encuentra el de impulsión de oficio, toda vez que por este principio, conforme se tiene mencionado en otras legislaciones, implica que ‘el órgano administrativo impulsará el procedimiento en todos sus trámites, ordenando los actos de instrucción adecuados’.

(...)Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del principio de verdad material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: 1) A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; 2) A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; 3) A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anocie de ella.

(...) Por otra parte la verdad material establecida en la norma tributaria, está ligada a la sana crítica establecido en el art. 81 del C.T.B.(...) concordante con el art. 77 y 215 del citado Código(...) A este respecto, el art. 88 del D.S. N° 27113 Reglamento de la LPA, concordante con el art. 201 establece: “Las autoridades administrativas que intervienen en el trámite realizarán las diligencias para la averiguación de los hechos que fundamentan su decisión, sin perjuicio del derecho de los interesados de ofrecer y producir las pruebas que sean pertinentes. II.- La admisión y producción de pruebas se sujetará a criterios de amplitud, flexibilidad e informalismo. En la duda sobre la admisibilidad y pertinencia, se estará a favor de la admisión y producción”. De lo que se colige que conforme el principio de informalismo y favorabilidad, siempre que exista duda sobre la admisión y producción se estará a favor de esta última.

En ese marco, el principio de verdad material en el ámbito tributario, está vinculado con el principio de impulso de oficio y el de sana crítica, en virtud del cual, la prueba presentada debe ser valorada correctamente y no de manera arbitraria, expresando las razones por las que se concede o no eficacia probatoria a una determinada prueba, cuya admisibilidad y producción se sustenta en los principios de favorabilidad e informalismo; es decir, ante la duda razonable sobre las mismas, se debe aplicar la más favorable a éstas.”

En sujeción a los conceptos normativos, doctrinales y jurisprudenciales expuestos, se advierte que en el caso de autos, la AGIT ha emitido su resolución de recurso jerárquico en completo desconocimiento e inobservancia del principio de verdad material, pues en total contradicción a lo amparado por este principio, ha rechazado la valoración realizada por la ARIT de la prueba presentada por el sujeto pasivo, consistente en copias simples de Declaraciones Únicas de Importación (DUI's), en razón a que no se encuentran debidamente legalizadas por autoridad competente como lo exige el art. 217 de la L. N° 2492 CTb y RD N° 01-003-11; aspecto, que a pesar de haber sido subsanado por el sujeto pasivo con la presentación de los originales de las DUI's en etapa recursiva, ha sido nuevamente obviado por la AGIT, al calificar las mismas de insuficientes por no contemplar un detalle específico de las cantidades importadas y no adjuntar las facturas comerciales que respalden estas transacciones.

Ahora bien, bajo las amplias facultades conferidas por el art. 210 del CTb y en observancia del principio de oficialidad o impulso de oficio dispuesto en el art. 200 del mismo cuerpo legal, le correspondía a la AGIT (y a toda autoridad administrativa) desarrollar la actividad necesaria para verificar plenamente los hechos que sirvan de fundamento para sus decisiones, priorizando la averiguación de la verdad material sobre los formalismos procesales, siendo su obligación y responsabilidad no solo dirigir el procedimiento administrativo, sino instruir que se practiquen las diligencias adecuadas para obtener las pruebas que considere pertinentes a efectos de emitir un acto administrativo válido y debidamente fundamentado, en base a hechos y datos debidamente comprobados, todo esto además en resguardo del principio de seguridad jurídica.

En consecuencia, la legalización o cualquier otra formalidad exigida a una determinada prueba para que recién su contenido pueda considerarse digno de valoración, es totalmente contraria al principio de verdad material, más aún cuando la autoridad ante quien se la presenta, es precisamente quien ha validado la misma y cuenta con todos los medios para verificar la veracidad de su contenido, como en este caso sucede con las DUI's, ya que al tratarse de importaciones tramitadas ante la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), la AA pudo oportunamente contrastar el contenido de las mismas con los datos que figuran en sus registros informáticos o archivos documentales.

Lo propio ocurre cuando estas pruebas son presentadas ante instancias que se encuentran facultadas a solicitar la certificación de las mismas, como es ahora el caso de la AGIT, quien durante la tramitación del proceso pudo solicitar a la AA, a la ADA o al mismo Importador, la remisión de la información complementaria necesaria para esclarecer los hechos a ser probados en este proceso, como ser: Las facturas comerciales. Se concluye entonces que para ambas instancias administrativas era accesible la verificación del contenido de las pruebas, sin embargo adoptaron actitudes negligentes al no realizar las gestiones necesarias para su comprobación, justificando sus resoluciones simplemente en la inactividad del administrado, en pleno desconocimiento de sus facultades y responsabilidades dentro del proceso.

#### V.2. Sobre la presentación de pruebas y la prelación normativa en materia tributaria.

La L. N° 2492 C.T.b. en sus arts. 77 y 81, concordantes con los arts. 47 y 74 de la L. N° 2341 LPA, establecen que en materia administrativa y tributaria podrán presentarse todos los medios de prueba admisibles en derecho, señalando además que las mismas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica, siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las que habiendo sido requeridas por la administración tributaria, en proceso no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa.

En el presente caso la empresa DICOM S.R.L. presentó dentro del plazo establecido por Ley copias simples de las DUI's que amparan parcialmente la mercadería comisada, y posteriormente ante instancia recursiva presentó los originales de las mismas, situación que no fue objetada por la parte contraria, y al no haber sido valorada en instancia administrativa, esta documental fue compulsada en la Resolución de Recurso de Alzada, aspecto que fue refutado por la AGIT bajo el criterio de que la prueba no cumplía con las formalidades solicitadas y que su contenido no era preciso.

Ante esta situación, y considerando que los argumentos expuesto en el punto precedente, desestiman por completo las observaciones realizadas por la AGIT, se establece que al no contravenir la prueba presentada ninguna de las disposiciones normativas expuestas, fue correcta la interpretación de la ARIT quien efectuó la valoración de la prueba, al amparo del principio de verdad material inscrito en el art. 180 C.P.E., garantizando al administrado conforme lo dispone el art. 115 de la C.P.E., el acceso a la justicia y a un debido proceso.

#### V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la AGIT al pronunciar la Resolución impugnada, incurrió en error, al no considerar los principios constitucionales que rigen al proceso administrativo, habiéndose identificado infracción y vulneración de derechos, acto sobre el que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde enmendar el error y dejar sin efecto la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda, consecuentemente se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0917/2013 de 1 julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, manteniendo firme y subsistente en todos sus términos y efectos la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0256/2013 de 1 de abril de 2013.

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

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



87

**Fundación contra el Hambre/Bolivia, (Food For The Hungry International/Bolivia) c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso tributario  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 74 a 82 interpuesta por Oscar Ramiro Montes Moho en representación legal de Fundación Contra el Hambre/Bolivia y Felipe Vera Botello representante legal de Agencia Despachante de Aduanas CIDIPA Ltda., la contestación a la demanda de fs. 91 a 93, replica de fs. 141-142 y duplica a fs. 146, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada; y,

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración de la Aduana Interior La Paz de la Aduana Nacional notifico a la Agencia Despachante de Aduana CIDIPA Ltda., y a Fundación Contra el Hambre/Bolivia, con la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 00200/2012 de 5 de octubre de 2012, por haber vencido el plazo de 60 días para la regularización de la importación con exoneración de tributos de mercancía, bajo la modalidad de despacho inmediato para la Declaración de Importación C-10115, es decir por no haberse presentado la Resolución de Exención de tributos; emergente del mismo se emite la R.D. N° AN-GRLPZ-LAPLI No. 235-/2012 de 18 de diciembre de 2012 la cual es impugnada y confirmada mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA0266/2013 de 8 de abril de 2013 misma que anula la resolución determinativa con reposición hasta la vista de cargo inclusive disponiendo que la administración de aduana inicie una fiscalización posterior conforme a los art. 104 del Cód. Trib., 48 y 49 del D.S. N° 27310 acto que fue impugnado mediante recurso jerárquico del cual se emite la resolución de recurso jerárquico y auto motivado, que confirma la resolución de alzada y anula obrados hasta la vista de cargo pero con otro fundamento y otro efecto, disponiéndose que previo al cobro la administración verifique si el operador inicio tramite de exoneración tributaria.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La demanda contenciosa administrativa la formula en base a los siguientes fundamentos de hecho y derecho;

2.1. Manifiesta violación al debido proceso y derecho a la defensa consagrado en el art. 115-II de la C.P.E., que la AGIT dispuso otra nulidad por otra causa y omite pronunciarse con la facultad ex novo sobre los otros dos aspectos demandados por su parte en el recurso de alzada; que existe jurisprudencia sobre la omisión del pronunciamiento que anula obrados, que el ad quem tiene el deber de pronunciarse sobre los aspectos demandados.

2.2. Violación al debido proceso por pronunciamiento ultra petita y extra legal, que en el tenor del recurso jerárquico planteado por la aduana no se encuentra fundamentación por la que el recurrente insinuó, solicite o argumente que las declaraciones de importación que no hayan sido regularizadas por falta de pronunciamiento en la emisión de la resolución de exención deban ser cobradas de manera directa sin previo juicio; que al haberse anulado todo lo obrado por la administración dispuesto por la AGIT; sin que el sujeto pasivo o activo hubieran reclamado la nulidad de la vista de cargo contradiciendo los arts. 195-III y 198-e) del Cód. Trib., por lo que hace ilegal el acto.

Respecto a la nulidad alega que no se presentan ninguno de las causales de anulabilidad previstas en la ley y que muchos son los fallos en los que la AGIT, delimito su competencia en razón al principio de congruencia limitándose a resolver según los agravios del recurso jerárquico descritos en las resoluciones AGIT-RJ 0051/2012 de 09 de julio de 2012 y AGIT-RJ0203/2012 de 09 de abril de 2012 remitiéndose en calidad de prueba.

2.3. Vulneración al derecho a la defensa, que la resolución de recurso jerárquico confirma la resolución de alzada; que no existe autodeterminación, que la liquidación que realiza la aduana debe ser objeto de discusión, descargo, como lo dispone el art. 96 del Cód. Trib., de lo que se infiere que la declaración de mercancías objeto del recurso declara cero tributos por pagar no sirve para la administración efectúe liquidación para luego sin juicio previo sin emitir la vista de cargo proceda al cobro como dispone la resolución jerárquica, violación al derecho a la defensa consagrado en los arts. 115-II y art. 117-I de la C.P.E, 68-6, 7 y 168 del Cód. Trib.

Por último, señala que el art. 12 de la L.G.A., se deduce claramente que en materia aduanera, no se ha previsto la determinación mixta; es decir que sobre la base de la declaración de mercancía que declara cero tributos, la administración no tiene facultad de efectuar liquidaciones para luego, sin juicio previo, proceder a su cobro como dispuso la resolución jerárquica, lo que conlleva a la flagrante violación al derecho a la defensa.

### I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa interpuesta, y se dicte sentencia declarando probada la demanda en todas sus partes y se anule los referidos fallos dictados por la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación tributaria hasta que esta entidad dicte nueva resolución considerando quien deberá pronunciarse únicamente sobre los agravios planteados por la administración de aduana conforme el parág. I del art. 211 del Cód. Trib.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 91 a 93 y señala lo siguiente:

Sobre el II.1, "que la AGIT hubiera vulnerado el debido proceso y derecho a la defensa por falta de pronunciamiento, ya que en el recurso jerárquico no se encuentra ninguna fundamentación por la administración aduanera y que la AGIT anuló el proceso de determinación de la deuda de oficio y de manera ultra petita lo que hace ilegal el acto".

Al respecto habiéndose emitido la vista de cargo unificando procedimientos y la resolución determinativa la Aduana Nacional inicio una determinación de oficio, cuyos procedimientos debe enmarcarse en las previsiones establecidas para el efecto, facultad otorgada a la administración aduanera en un control durante despacho, control diferido inmediato o una fiscalización posterior, procedimientos que no son discrecionales porque están normados por las Resoluciones de Directorio Nos. 01-031-05, 01-004-09 y 01-008-11, que el control se efectúa con la finalidad de comprobar el correcto cumplimiento de la normativa legal y las formalidades aduaneras, siendo que en el caso el despacho aduanero está pendiente de regularización. Que la administración aduanera realice acciones dirigidas al cobro emergente de una DUI cuya mercancía fue despachada sin el pago de tributos aduaneros, actuación mediante una determinación de oficio que no se ajusta a los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310 procediendo a la emisión directa de la vista de cargo, unificando procedimientos, para posteriormente emitir resolución determinativa; que las actuaciones dirigidas al cobro de la declaración impaga como efecto de la falta de solicitud de exención y del pago de impuestos internos deben enmarcarse en lo señalado en el art. 10-IV del D.S. N° 25870 modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310, 11 y 12 de las L. N° 1990 las cuales permiten a la administración aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagadas de la DUI sujeta a exención total o parcial de tributos y las intimación de pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria, y que los ilícitos tributarios deben efectuarse en observancia de los arts. 95, 168 de las L. N° 2492 y Resolución de Directorio N° 01-011-04 de las AN.

Señala que de la revisión de la resolución dealzada y las observaciones del recurso jerárquico, la AGIT pudo evidenciar que la misma expone en sus páginas 20 a 27 el análisis efectuado a los agravios presentados en alzada, aspecto que desvirtúa lo que contrariamente afirma el sujeto pasivo en su recurso jerárquico y su demanda contenciosa administrativa, que se efectuó un análisis pormenorizado de los documentos, asimismo hace referencia a las solicitudes de documentación efectuadas al contribuyente que no fueron atendidas en su totalidad ni en los plazos establecidos, motivo a efectuar la determinación sobre base presunta, que la resolución de alzada cumplió con lo previsto por los arts. 198-I-e) y 211 de la L. N° 3092; en base a esos argumentos se anuló obrados hasta la vista de cargo y que la administración tributaria deberá aplicar los procedimientos para el cobro de la deuda tributaria e imposición de sanciones que correspondan.

Sobre el II.2, que existe "una contradicción respecto a los fallos de la AGIT descritos en las resoluciones AGIT-RJ/0505/2012, AGIT-RJ/506/2012, AGIT-RJ/663/2012"; al respecto señala, que, en las resoluciones citadas el sujeto pasivo contaba con la resolución de exención de tributos y que en el presente caso no cuenta con dicha resolución, que los precedentes citados no son idénticos en los elementos facticos y en consecuencia la aplicación del derecho será diferente, por lo que no corresponde el argumento del sujeto pasivo en que la AGIT asumió diferente y contradictorio criterio.

#### II.1.1. Petitorio.

En mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar Improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Fundación Contra el Hambre Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ0784/2013, de 18 de junio de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

La Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda. En 21 de julio de 2008 registro y valido la DUI C-10115, bajo la modalidad de despacho inmediato, sin el pago de tributos de importación de 3588 sacos de mezcla maíz soya, cursante de fs. 68 a 70 del anexo 2.

Informe Técnico AN-GRLPZ-LAPLI/20116/12 de 5 de octubre de 2012, en el que concluye que ni el agente despachante de aduana no presentaron la resolución de exoneración tributaria emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas conforme señala el art. 131 del Reglamento de Ley General de Aduanas al no haberse realizado la regularización dentro del plazo improrrogable de 60 días, cursante de fs. 65 a 67 del anexo 2.

Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 00200/2012 de 5 de octubre de 2012, cursante de fs. 61 a 64, notificado al representante legal de Fundación Contra el Hambre y Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda., el 15 y 19 de noviembre de 2012, estableciendo el total de

deuda tributaria de 210.558.10 UFV's, por contravención de omisión de pago que incluye tributo omitido intereses y multa del 100% del tributo omitido, más la sanción por contravención aduanera por vencimiento de plazo para presentar pruebas, cursante a fs. 51 y 56 del anexo 2.

Descargos presentados por la Fundación Contra el Hambre y ADA CIDEPA Ltda. de 14 de diciembre de 2012, consistentes en fotocopias simples de R.A. N° 159 de 29 de mayo de 2002 emitida por el Ministerio de Hacienda, memorial de la Fundación Contra el Hambre al Ministerio de Hacienda solicitando exención de gravámenes arancelarios de alimentos donados el 8 de septiembre de 2008, poder de representación N° 0325/2012 de la ADA CIDEPA Ltda.

R.D. AN-GRLPZ-LAPLI N° 235-/12 de 18 de diciembre de 2012, notificada a la ADA CIDEPA Ltda., y a la Fundación Contra el Hambre notificados el 26 y 31 de diciembre de 2012, cursante a fs. 1 y 6, que declaro firme la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 00200/12 por omisión de pago en la suma de 84.186 UFV's, sanción por incumplimiento de regularización de la declaración de mercancías en despacho inmediato dentro del plazo respectivo, sancionando a ADA CIDEPA Ltda., con una multa de 200 UFV's, por contravención al art. 186-c) de la Ley General de Aduanas y num. 3) del anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones aprobado por el Directorio de la Aduana Nacional, con una liquidación de 210.558.10 UFV's, cursante de fs. 11 a 14 del anexo 2.

Auto Motivado AGIT-RJ 0069/2013 de 4 de julio de 2013, cursante de fs. 50-51 de obrados, notificado a Fundación Contra el Hambre y Agencia Despachante de Aduana CIDEPA LTDA, el 10 de julio de 2013, por el que se resuelve No ha lugar a la aclaración de la resolución del recurso jerárquico impugnado, cursante a fs. 52 de obrados.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 116, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., réplica cursante de fs. 141-142 y duplica cursante de fs. 146-147 del expediente, de igual modo se notificó al tercero interesado Administración de Aduana Interior La Paz Aduana Nacional de Bolivia, cursante a fs. 135.

Concluido el trámite se decretó a fs. 148, "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

Sobre la problemática planteada, esta se presenta en que la empresa demandante discute la decisión de la autoridad demandada en sentido de anular la resolución de alzada con reposición hasta la vista de cargo, decisión que vulneraría el debido proceso en su elemento congruencia, puesto que la Autoridad Generala de Impugnación Tributaria, analizo de oficio el procedimiento para la emisión de la vista de cargo, concluyendo que correspondería el cobro directo en vía de ejecución tributaria, aspecto que no habría sido objeto de impugnación, existiendo una resolución jerárquica ultra petita y extra legal, que vulnera los arts. 195-III y 198-e) de la L. N° 3092, contradiciendo además lo resuelto en la Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 505/2012 de 09 de julio de 2012, AGIT-RJ 506/2012 de 09 de julio de 2012 y AGIT-RJ 663/2012 de 09 de julio de 2012.

Del análisis y compulsas de los antecedentes señalados, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0784/2013, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, por su orden se tiene:

IV.1 Respecto a la Importación de mercancías con exención de pago de tributos aduaneros.

El art. 91 de la L.G.A., establece que la importación de mercancías para el consumo, con exoneración de tributos aduaneros, independientemente de su clasificación arancelaria, procederá cuando se importen para fines específicos y determinados en cada caso, en virtud de Tratados o Convenios Internacionales o en contratos de carácter internacional suscritos por el Estado Boliviano, mediante los que se otorgue esta exoneración con observancia a las disposiciones de la presente ley y otras de carácter especial.

Conforme a lo dispuesto por el art. 128 concordante con el art. 129-11 de la L.G.A., dichas mercancías son internadas al territorio nacional mediante despacho inmediato. Por otro lado, el art. 131 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, aprobado por D.S. N° 25870, vigente en el momento de importación, establece: "(...) las donaciones procedentes del exterior y consignadas expresamente a instituciones de beneficencia para su distribución gratuita, así como las importaciones realizadas por el Cuerpo Diplomático y Consular, Organismos Internacionales acreditados en el país y por entidades estatales, regularizaran los tramites de despachos inmediatos dentro del plazo improrrogable de sesenta (60) días con la presentación de la declaración de mercancías acompañada de la documentación de respaldo y la resolución exoneración tributaria emitida por el Ministerio de Hacienda, en los casos que corresponda (...).

De la revisión de los antecedentes del presente caso, se advierte que la R.A. N° 195 de 29 de mayo de 2002 presentada por la Fundación Contra el Hambre/Bolivia, demuestra que el 16 de junio de 1954, el Gobierno Nacional y el Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, suscribieron un acuerdo autorizando la cooperación entre ambos países, para proporcionar alimentos, suministros y equipo, todo a través de las Agencias voluntarias, como parte de la Ley Publica N° 480 de los Estados Unidos, Título II, denominado "Programa de Alimentos para la Paz", evidenciándose también, que USAID donó alimentos a las Agencias voluntarias para su distribución en Bolivia. Asimismo en el Artículo III, numeral 2 del mencionado acuerdo, se determinó que todo fondo monetario, materiales y equipo internados a Bolivia por el Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, en conformidad con dichos convenios sobre programas y proyectos, estarán exentos de impuestos, honorarios por servicios prestados, requisitos para inversión o depósito y controles sobre la moneda.

Se tiene que la DUI C-10115, de 21 de julio de 2008 cursante de fs. 68 a 70 del anexo 2, refiere que el proveedor a Food For The Hungry, inc., con sede en Estados Unidos de Norteamérica y como importador a la Fundación Contra el Hambre con sede en La Paz, Bolivia de 3588 sacos de mezcla de maíz, soya y consigno como importe total a pagar la suma de Bs 0.00., asimismo cursa en antecedentes memorial legalizado firmado por los representantes de la Fundación Contra el Hambre, suscrito el 24 de septiembre de 2008, dirigido al Ministerio de Hacienda, solicitando exención de gravámenes arancelarios de alimentos donados el 8 de septiembre de 2008.

Informe Técnico AN-GRLPZ-LAPLI/20116/12 de 5 de mayo de 2012 cursante de fs. 65 a 67 del anexo 2, que dio origen al procedimiento que culminó con la R.D. ANGRPZ-LAPLI N° 235/12 de 18 de diciembre de 2012, cursante de fs. 11 a 14 del anexo 2, la Fundación Contra el Hambre/Bolivia, no regularizo el despacho inmediato hasta esa fecha.

#### IV.2. Procedimiento en caso de incumplimiento en la presentación de la resolución de exención.

En el caso de importación, de mercancías bajo el régimen de despacho inmediato efectuadas al amparo del art. 91 de la L.G. A., que no hubieran sido regularizadas en el plazo de seis meses señalado por el art. 131 del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por D.S. N° 25870, vigente en el momento de la importación, no corresponde la aplicación del procedimiento señalado en el cuarto párrafo del art. 10 del D.S. N° 25870, que fue modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310 y arts. 11 y 12 de la L.G.A., que permite a la administración aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la DUI sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria. Por otra parte, tampoco el procesamiento de los ilícitos tributarios, considerando que los mismos no están vinculados a una determinación de oficio efectuada en el marco de los art. 95 y ss., de la L. N° 2492, debe efectuarse en observancia del art. 168 de la misma norma y de la Resolución de Directorio N° 01-011-04 de la Aduana Nacional.

Argumento este, que tiene sustento en que la Fundación Contra el Hambre/Bolivia, goza de exención por la importación de mercancía donada, por tratarse conforme a la previsión del art. 91 de la L.G.A., de importaciones efectuadas para fines específicos en el marco de Tratados y convenios Internacionales o en contratos de carácter internacional suscritos por el Estado Boliviano, y únicamente si se cumple la previsión del art. 93 de la citada norma legal, es decir, que la mercancía importada no sea objeto de comercialización final; motivo por el cual correspondía efectuar en el presente caso, el procedimiento de fiscalización, conforme al entendimiento asumido por este Tribunal Supremo de Justicia, en las Sentencias Nos. 166/2014 de 8 de agosto de 2014 y 236/2014 de 15 de septiembre de 2014, toda vez que no existía una autodeterminación que conforme al art. 10 del D.S. N° 25870, permitiera efectuar el requerimiento de pago y consiguiente ejecución, criterio que emitió la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0266/2013 de 8 de abril de 2013, indebidamente revocada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo que corresponde a este Tribunal corregir dicho error.

#### V. Conclusiones.

Por lo expuesto, se concluye que, corresponde aplicar en la resolución de la demanda, el criterio esgrimido reiteradamente por esta sala plena, en sentido de que ante el incumplimiento en la presentación de resolución de exoneración de tributos aduaneros en los casos de importación de mercancías con excepción de tributos aduaneros, corresponde a la Administración Aduanera efectuar un procedimiento de fiscalización, criterio que además se sustenta en la norma contenida en el art. 9-b) de la L.G.A., que señala que, la obligación de pago en aduanas, se genera por modificación o incumplimiento de las condiciones o fines a que está sujeta una mercancía extranjera importada bajo exención total o parcial de tributos, sobre el valor residual de las mercancías importadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 74 a 82, interpuesta por Fundación Contra el Hambre/Bolivia representada legalmente por Oscar Ramiro Montes y Agencia Despachante de Aduanas CIDEPA Ltda., representada legalmente por Felipe Vera Botello contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia Revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0784/2013, de 18 de junio de 2013 y Auto Motivado AGIT-RJ 0069/2013 de 4 de julio de 2013; consecuentemente mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0266/2013 de 8 de abril de 2013.

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

**Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez., Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norca Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



88

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/**  
**Autoridad General de Impugnación Tributaria.**  
**Contencioso administrativo.**  
**Distrito: Santa Cruz.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativo de fs. 26 a 35, interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Marco Antonio Aguirre Heredia, en la que impugna la Resolución de Jerárquica AGIT-RJ 0959/2013, de 7 de agosto, pronunciada por la Directora Ejecutiva General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Julia Susana Ríos Laguna, la contestación de fs. 62 a 65; réplica de fs. 235 a 240; apersonamiento del tercer interesado de fs. 155 a 175; dúplica de fs. 245 a 246, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Después de una relación de fechas anteriores a la emisión de la vista de cargo, manifiesta el demandante que el 23 de julio de 2012 se emitió la Vista de Cargo N° 32-0153-2012 en la cual consta el procedimiento realizado por la administración tributaria fue sobre Base cierta, estableciéndose una deuda preliminar de UFV 9.935.409, equivalentes a Bs 17.558.352. La mencionada vista de cargo fue notificada de forma personal el 17 de agosto de 2012 a Horacio Felipe Vera Loza, representante legal de Compañía de Alimentos Ltda. A su vez el 17 de septiembre de 2012, el contribuyente presentó memorial por el que formula descargos a la indicada vista de cargo y en complementación presentó otro memorial el 18 de septiembre de 2012. Con la documentación presentada y la proporcionada por otras instituciones se elaboró el Informe de Conclusión CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF/2470/2012 de 18 de octubre de 2012. Finalmente, el procedimiento concluyó el 12 de noviembre de 2012 emitiéndose la R.D. N° 17-0845-2012, por la cual se estableció una deuda tributaria al contribuyente Compañía de Alimentos Ltda., por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e impuesto a las transacciones (IT) de los periodos fiscales; abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, enero, febrero y marzo de 2009, producto de haber omitido el pago de Bs 7.244.027. Omisión de pago sobre base cierta con una multa del 100% del tributo omitido, ascendiendo a UFV 5.078.090. Pago a cuenta por un monto de UFV 1.672.293, equivalentes a Bs 3.391.610, quedando pendiente de pago la suma de UFV 10.244.507.

Notificada con la indicada resolución el contribuyente el 6 de diciembre de 2012 presentó recurso de alzada, que mereció la resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0198/2013 por el que revocó totalmente el acto impugnado.

Posteriormente el 2 de abril de 2013 la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico contra la indicada resolución, que a su vez mereció la Resolución AGIT-RJ 0959/2013 de 8 de julio de 2013, que confirma la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

I.2.1.- La AGIT aplicó indebidamente la L. N° 1990 y la Partida Arancelaria 22.02, clasificando erróneamente a la bebida refrescante Tampico como una mercancía fuera del gravamen del impuesto a los consumos específicos (ICE).

Luego de realizar una transcripción de fragmentos de la resolución impugnada y diferentes artículos de la ley 1990 así como del D.S. N° 25870, manifiesta que la Aduana Nacional es la única entidad encargada del examen de mercancías que se practica en un laboratorio de la aduana para su correcta clasificación arancelaria, es decir que cualquier producto o mercancía que ingrese a territorio boliviano debe ser examinado para clasificarlo dentro la Partida Arancelaria. Bajo este entendido, la AGIT llegó a aplicar indebidamente la ley y analizar incorrectamente la nota MEFP/VDT/DGAAA/UAR N° 612/2012 Cite: CAL/DE/019/2012 emitida por la Dirección General de Asuntos Arancelarios y Aduaneros del Viceministerio de Política Tributaria, ya que, si bien se cuenta con una aclaración de cuáles son las mercancías que estarían fuera del gravamen del Impuesto a los consumos específicos, como punto principal es que Tampico no ingresó como bebida refrescante al país, es decir, que la bebida refrescante Tampico con todos sus ingredientes originales de: Benzoato de Potasio, Sorbato de Potasio, Ácido Ascórbico, Goma Xantana, Azúcar granulada, agua y R-4000 (concentrado), no pasó por la Aduana Nacional para que sea clasificado dentro de la partida arancelaria 22.02.90.00.20. A continuación transcribe el art. 79-a) de la L. N° 843 concordante con el art. 1 del D.S. N° 24053, para finalizar en el entendido que el producto bebida TAMPICO es fabricado y comercializado dentro de territorio boliviano, es



decir que la compañía de alimentos es el fabricante de la bebida Tampico, producto que es situado, colocado y vendido dentro del mercado interno, por ende se encuentra alcanzado por el Impuesto a los consumos específicos (ICE), además que no se encuentra elaborado en base de jugo de fruta.

I.2.2.- La bebida refrescante Tampico no se encuentra elaborada a base de jugo, pulpa o zumo de fruta natural, consecuentemente se encuentra gravado por el Impuesto a los Consumos Específicos (ICE)

Bajo el subtítulo de la normativa tributaria y parámetros para considerar que una bebida se encuentre elaborada a base de jugo de fruta; manifiesta que si bien la norma nacional no menciona porcentaje de jugo, zumo o pulpa de fruta natural que deba contener un producto para no encontrarse grabado por el ICE, lo cual no quiere decir que no existan parámetros para determinar algún producto se encuentre gravado o no por el ICE, por lo que se remite al alcance del art. 79-II de la L. N° 843, que a su vez este artículo deriva al Arancel de importaciones para la Partida Arancelaria 20.09., en tal sentido se debe tomar en cuenta que el contenido de fruta sea del 100%, lo cual no sucede en la elaboración del producto Tampico, pues forzosamente el contribuyente Compañía de Alimentos Ltda., hizo ingresar en error a la AGIT al manipular la norma y forzar a que los productos deben contener mínimamente un 1% de jugo de fruta, aspecto por demás erróneo, que piden a sus autoridades sea descartado a efectos de contar con verdaderos elementos a ser analizados y valorados. A continuación transcribe el art. 16 del D.S. N° 27190 que modifica el art. 1 del D.S. N° 24053, por lo que afirma que si bien el art. 79 de la L. N° 843 no nos da todas las pautas para poder determinar el tributo, no es menos evidente que deriva de normativa secundaria que aclara la visión respecto del Impuesto a los consumos específicos en concernientes a los jugos de fruta, por consiguiente, debe quedar descartado el argumento del porcentaje (%) de jugo de fruta que debe contener la bebida refrescante Tampico, pues la norma ha sido clara en cuanto a definir y conceptualizar lo que se entiende por jugo de fruta, caso contrario se llega a vulnerar seriamente los derechos y garantías de la administración tributaria.

Como nuevo subtítulo que: la bebida Tampico no se encuentra elaborada a base de jugo de fruta natural, ni a base de concentrados que puedan ser posteriormente reconstruidos manteniendo la composición del 100 % del jugo de fruta natural.

Al respecto reitera que la AGIT incurrió en error al considerar que las bebidas refrescantes Tampico son elaboradas a base de jugo de fruta, pues la administración tributaria en todo momento explicó y presentó pruebas con la finalidad de desvirtuar este extremo. Después señala que las bebidas refrescantes Tampico las cuales son elaboradas por la Compañía de Alimentos Ltda., en virtud a un contrato de licencia de marca, en el cual está involucrada una franquicia internacional patentada a nivel mundial, la misma que determina cual es la forma de prepararlas de manera permanente y sistemática, y que cualquier modificación debe ser motivo de expresa aprobación por parte del titular de la patente, en ese sentido, cada bebida refrescante cuenta con diferentes cantidades de ingredientes, para el caso la base, es decir, el concentrado proveniente del extranjero no proviene de un proceso a partir de la eliminación de agua para posteriormente ser reconstituido al 100 %, cuyo compuesto es elaborado por Tampico Beverages Inc. (MARBO INC.), y es enviado a Bolivia para que el contribuyente añada los demás ingredientes, teniendo presente que para la elaboración de Citrus Punch, se añade el concentrado Tampico R400, para Island Punch y Tropical Punch se añade concentrado Tampico 5000 y para Toronja Punch se añade concentrado GFT4000. Señala que como se aprecia en ninguna parte del procedimiento de elaboración de la bebida refrescante, se añade jugo de fruta ni siquiera se encuentra dentro de los ingredientes o "receta" de elaboración, consecuentemente, el procedimiento fue el mismo por varias gestiones, incluyendo la gestión 2008 sujeta a la Orden de Verificación N° 0010OVE00408 de 7 de septiembre de 2010. Entonces para que un producto no se encuentre gravado por el impuesto a los consumos específicos, debe ser elaborado a base de jugo de fruta, tal como indica el art. 79 de la L. N° 843 y la partida arancelaria 20.09. En tal sentido afirma que la bebida Tampico no es elaborada a base de jugo de fruta.

I.2.3.- La autoridad General de Impugnación Tributaria no analizó correctamente los antecedentes administrativos de la R.D. N° 17-0845-2012 en relación a la Determinación del Impuesto a los Consumos Específicos (ICE), ya que no consideró que la Empresa Tampico Beverages Inc. (MARBO INC.) recién autorizó la incorporación de jugo de fruta a las bebidas refrescantes Tampico en la gestión 2011, lo que difiere de la 2008 (gestión de la fiscalización), lo que demuestra una valoración no objetiva de prueba esencial.

En la gestión 2008, la Compañía de Alimentos Ltda., si bien produjo al bebida refrescante Tampico, estos no fueron a base de jugo de fruta, es más, ni siquiera contenía jugo de naranja, más al contrario tuvieron como punto de partida los concentrados o bases provenientes de Estados Unidos que no constituye producto a base de jugo de fruta, además que la nota de 11 de agosto de 2011 firmada por André Dubbe menciona la adición del 1% de zumo natural de naranja- que actualmente lo hace- pero esto es al producto terminado. A diferencia de lo que señala la normativa nacional que debe tener como punto de partida el jugo natural de fruta o pulpa de fruta, y no como el Contribuyente Compañía de Alimentos hizo creer todo este tiempo, y la propia nota de Tampico Beverages demuestra que tiene como único y primer punto de partida los concentrados o bases importadas de Estados Unidos, de lo que concluye que la referida bebida no es elaborada en base de jugo de fruta sino a base de concentrados y que la añadidura de jugo de fruta en la actualidad es sólo al producto terminado, consecuentemente no puede sussumirse a la normativa para que se encuentre "libre" del pago de Impuesto a los consumos específicos, máxime cuando en la gestión 2008 el procedimiento de preparación del producto era distinto y no contenía jugo de fruta.

I.2.4.- De la errada postura de la autoridad general de impugnación tributaria respecto de la reducción de sanción por omisión de pago, por aplicación indebida del art. 157 de la L. N° 2492.

El alcance de la verificación al contribuyente comprendió los periodos fiscales; abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008, enero, febrero y marzo 2009, respecto del impuesto al valor agregado (IVA), Impuesto a las Transacciones (IT) e Impuesto a los Consumos Específicos. (ICE). A continuación transcribe el art. 165 de la L. N° 2492, sobre la omisión de pago, y que aplicando el mismo se establece que el contribuyente no pagó el importe correspondiente al ICE cuyo monto es de UFV 8.849.241.- equivalente a Bs 15.638.8221, por concepto de ingresos no declarados por la venta de bebidas refrescantes Tampico, por ende no pago la totalidad. Bajo ese entendido, la Administración Tributaria procedió a ratificar el reparo del saldo pendiente de pago por concepto del: Impuesto al valor agregado (IVA) correspondiente al 80% de la sanción por la conducta por un monto de UFV 882.510, equivalentes a Bs 1.559.617 e impuesto a las transacciones (IT) por un monto de UFV 203.658, equivalentes a Bs 359.914, determinado a favor del Fisco. Por tanto no se llegó a configurar lo dispuesto por el art. 156-1) de la L. N° 2492, y por consiguiente no puede beneficiarse de la reducción 80% respecto del impuesto al valor agregado e impuesto a la transacciones. Por lo que corresponde ratificar la sanción del 80 % restante en cual se encuentra detallado en la R.D. N° 17-0845-2012.

### I.3 Petitorio.

Concluye que por todos los fundamentos de derecho expuestos en la presente demanda, al amparo de los arts. 778 y ss. del Cód. Pdto. Civ., solicita, se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0959/2013 de 08 de julio y se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 17-0845-2012 de 12 de noviembre.

### II. De la contestación de la demanda.

No obstante que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0959/2013, de 8 de julio está plena y claramente respaldada, en sus fundamentos técnicos jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Se tiene que del análisis de las certificaciones del Instituto Nacional de Laboratorios de Salud (INLASA), que en la gestión 2008, la bebida refrescante Tampico, ya contaba entre sus ingredientes con jugo de fruta añadido; por lo que debe considerarse el art. 79 de la L. N° 843, en su anexo del par. II, detalla los productos gravados con tasas específicas, excluyendo del impuesto a los consumos específicos a las aguas naturales y jugos de fruta de la partida arancelaria 20.09, disponiendo “ No están dentro del objeto del impuesto a los consumos específicos las bebidas no alcohólicas elaboradas a base de pulpa, de frutas y otros esterilizantes”, en ese sentido en cuanto a la Partida Arancelaria 22.02.90.00.20 clasifica las bebidas elaboradas a base de pulpa de jugo /zumo) de frutas y otros frutos esterilizantes que no se encuentran sujetas al ICE.

En ese entendido indica que se debe dar cumplimiento al referido art. 79 de la L. N° 843 ya que el legislador por una parte exceptuó del Impuesto a los consumos específicos a las aguas naturales y jugos de fruta de la partida arancelaria 20.09 y por otra parte estableció que no están dentro del objeto del impuesto las bebidas no alcohólicas elaboradas a base de pulpa de frutas y otros frutos esterilizantes. Que conforme a la clasificación arancelaria efectuada por la Aduana Nacional se encuentra la Partida Arancelaria 22.02.90.0020, distinta a la partida 20.09., no aplicable retroactivamente.

Precisa que la verificación fue realizada al contribuyente en relación a los periodos fiscales de abril 2008 a marzo de 2009, no correspondiendo entonces la aplicación de las modificaciones a la L. N° 066 de 15 de diciembre de 2010, al art. 79 de la L. N° 843, ni su consideración respecto a la Partida Arancelaria 20.09, debido a que las disposiciones legales rigen para el futuro y no tiene aplicación retroactiva.

Respecto a la reducción de sanciones, se tiene que el sujeto pasivo en cumplimiento de la determinación efectuada por la administración tributaria, pagó los reparos establecidos por el IVA, IT e ICE, mismo que fueron considerados por la administración tributaria, pagos que incluyen el impuesto omitido, accesorios de ley y el 20% por la sanción por la conducta, por los periodos abril a diciembre de 2008 y enero a marzo de 2009, estableciéndose que el sujeto pasivo tiene como saldo pendiente el 80% de la conducta por omisión de pago, sin embargo como el contribuyente pago la deuda más los accesorios de ley antes de la notificación con la resolución determinativa y cumplió con los requisitos establecidos en el num. 1 art. 156 de la L. N° 2492 correspondiendo se beneficie con la reducción de sanciones sobre el 80% sobre el tributo omitido, por lo que al pagarse el tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses así como el 20% de sanción por omisión de pago por el IVA e IT de los periodos fiscalizados se extinguió totalmente la deuda tributaria.

### II.1. Petitorio.

En mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa, interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0959/2013, de 08 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

La administración tributaria emitió la Vista de Cargo N° 32-0153-2012 que estableció una deuda preliminar de UFV 9.935.409, equivalentes a Bs 17.558.352., posteriormente se elaboró el Informe de Conclusión CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF/2470/2012 de 18 de octubre de 2012, en ese contexto el 12 de noviembre de 2012, se emitió la R.D. N° 17-0845-2012, por la cual se estableció una deuda tributaria al contribuyente Compañía de Alimentos Ltda., por el impuesto al valor agregado (IVA) e impuesto a las transacciones (IT) de los periodos fiscales; abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, enero, febrero y marzo de 2009, producto por haber omitido el pago de Bs 7.244.027. Omisión de pago sobre base cierta con una multa del 100% del tributo omitido, ascendiendo a UFV 5.078.090. Pago a cuenta por un monto de UFV 1.672.293., equivalentes a Bs 3.391.610, quedando pendiente de pago la suma de UFV 10.244.507.

Notificada, con la indicada resolución el contribuyente el 6 de diciembre de 2012 la impugno, que desembocó en la resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0198/2013 por el que revocó totalmente el acto impugnado.

Posteriormente el 2 de abril de 2013 la Administración Tributaria interpuso Recurso Jerárquico contra la indicada resolución, que a su vez mereció la Resolución AGIT-RJ 0959/2013 de 8 de julio de 2013, que confirma la resolución de alzada.

En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 218, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale a fs. 235 a 240 la que ratificó los términos de la demanda; apersonamiento del tercer interesado de fs.155 a 175 que pide se declare improbadamente la demanda; duplica a fs.245 a 246 que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

Concluido el trámite se decretó a fs. 247 autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-0853/2013, que resuelve el Recurso Jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar:

1.- Si las bebidas refrescantes Tampico no se encontraban elaboradas a tiempo de la fiscalización en base a jugo de fruta, por ende comprendidas dentro del impuesto al consumo específico.

2.- Si el contribuyente al pagar el impuesto omitido, accesorios de ley y multa del 20% por el no pago, se benefició con la reducción de sanciones contenido en el art. 156-1) de la L. N° 2492.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Es necesario establecer que, el Procedimiento Contencioso Administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En ese sentido, conforme los puntos demandados, los que tiene relación directa con las problemáticas planteadas, se las sintetizan en dos puntos y por su orden señalamos:

1.- Si las bebidas refrescantes Tampico no se encontraban elaboradas a tiempo de la fiscalización en base a jugo de fruta, por ende comprendidas dentro del impuesto al consumo específico.

Previamente se debe conceptualizar la normativa legal aplicable al caso. En este sentido, el art. 79 de la L. N° 843, crea en todo el país el Impuesto a los Consumos Específicos (ICE), que se aplica sobre las ventas de bienes muebles, situados o colados en el territorio nacional, que se detalla en el anexo del indicado artículo. En tal sentido el parág. II del señalado artículo relativo a los productos gravados con alcúotas específicas y porcentuales en el primer cuadro se tiene: Bebidas no alcohólicas en envases herméticos cerrados, excepto aguas naturales y jugos de fruta de la partida arancelaria 20.09. A su vez el art.1 del D.S. N° 24053 Reglamento del Impuesto a los Consumos Específicos, consigna en relación al art. 79 de la L. N° 843, específicamente en la Partida Arancelaria 22.02.90.00.00 textual: " Las demás (Las demás bebidas no alcohólicas, con exclusión de aguas naturales y los jugos de frutas o de legumbres u hortalizas de la Partida 20.09"

Establecida la base normativa, se tiene en el caso que, mediante Orden de Verificación N° 0010OVE00409, con alcance en los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito IVA y su incidencia en el IT e ICE; correspondiente a los periodos fiscales abril a diciembre de 2008 y de enero a marzo de 2009, se generó la R.D. N° 17-0845-2012 de 12 noviembre de 2012 que establece tributo omitido de 3.684.862 UFV e intereses de 1.752.445 UFV por concepto del ICE por los periodos fiscales de abril a diciembre 2008 y enero marzo de 2009; y el importe de 4.807.200 UFV por el 100% de la sanción por omisión de pago del ICE y el saldo del 80% del IVA e IT de los periodos fiscales abril a diciembre de 2008 y enero a marzo de 2009.

Cabe señalar que dentro del proceso de verificación el contribuyente presentó notas del Instituto nacional de laboratorios de Salud (INLASA) dependiente del Ministerio de Salud y Deportes que mediante los Cites: INLS/LAB/QUIM.ALIMENTOS/303/2008; 383/2008; 384/2008; 390/2008; 391/2008 y 392/2008 de 7 de octubre, 26 y 28 de noviembre todos de 2008, que certifican que los productos Tampico contienen al menos 1% de jugo de frutas añadido.

De igual modo se evidencia que mediante nota de agosto de 2011, Tampico Beverages INC., confirma a la empresa contribuyente, que está autorizada a utilizar el 1% de zumo natural de naranja, en la producción del producto, empero aunque la indicada nota corresponda a agosto de 2011, en los hechos como bien lo manifiesta la AGIT se constituye en una confirmación en la utilización del jugo de fruta en el proceso productivo, además que dicha nota no especifica a partir de qué momento se utilizará mucho menos que, desde esa fecha recién pueda utilizar el jugo en la elaboración de la bebida refrescante.

Por otra parte cursa en antecedentes la nota de 28 de enero de 2013, presentada por la Administración tributaria, referida a las condiciones de mezcla cualitativa y cuantitativa de los componentes de la bebida Tampico, la misma corresponde al proceso productivo de la empresa INAL Ltda., en la elaboración de la bebida Tampico del periodo junio de 2000, por lo que no podría considerarse a la misma como un precedente o un antecedente válido para establecer que en la gestión fiscalizada de abril 2008 a marzo 2009 la Compañía de Alimentos Ltda., tuvo el mismo procedimiento. En todo caso como se manifestó anteriormente de acuerdo a las certificaciones del Instituto Nacional de Laboratorios INLASA, se constata que en la gestión 2008, la bebida refrescante TAMPICO, ya contaba entre sus ingredientes con jugo de fruta añadido.

En ese contexto el Arancel de Importaciones 2008, en cuanto a la partida arancelaria 22.02.90.00.20, especifica que en la misma se clasifican las bebidas elaboradas a base de pulpa de jugo de frutas y otros frutos esterilizantes, partida que no se encuentra sujeta al ICE; de forma similar el Arancel Aduanero de Importaciones, respecto a la partida arancelaria 20.09 que corresponden a los jugos de fruta, sin fermentar pero fermentable obtenido por procedimientos mecánicos a partir de frutas, no se encuentran sujetas al ICE. Por lo que en sujeción a lo dispuesto por el art. 79 de la L. N° 843, se exceptúa del Impuesto a los Consumos Específicos las aguas naturales y jugos de fruta de la partida arancelaria 20.09. Además la referida norma no establece el porcentaje de jugo de fruta que debe contener la bebida para que se encuentre fuera del objeto de ICE.

Finalmente sobre este punto, si bien es cierto que este artículo fue modificado por la L. N° 066 de 15 de diciembre de 2010 referido a las modificaciones al Impuesto a los Consumos Específicos, sin embargo mantuvo la disposición de que no están dentro del objeto del impuesto, las bebidas no alcohólicas elaboradas a base de pulpa de frutas en un 100% y otros frutos esterilizantes de acuerdo a la definición establecida en el Arancel de Importaciones, partida arancelaria 20.09. Pero es necesario aclarar que esta modificación no es aplicable al caso de autos por cuanto en los periodos verificados de la gestión 2008 y parte de la 2009 no estuvo en vigencia la L. N° 066, en consecuencia se reitera que las bebidas refrescantes Tampico, se encuentran fuera del objeto del ICE.

2.- Si el contribuyente al pagar el impuesto omitido, accesorios de ley y multa del 20% se benefició con la reducción de sanciones dispuesta por el art. 156-1) de la L. N° 2492.

Al respecto el art. 156 de la L. N° 2492, prevé la reducción de sanciones para ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando, que se reducirán en un 40%, 60% y 80%, en ese sentido el numeral 1 señala que el pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la Resolución Determinativa o Sancionatoria determinará la reducción de la sanción aplicable en el ochenta por ciento. A su turno el art. 165 de la L. N° 2492 dispone el que por acción u omisión no pague o pague menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento del monto calculado para la deuda tributaria; por su parte el art. 42 del D.S. N° 27310 establece que la multa por omisión de pago a que se refiere el art. 165 de la L. N° 2492, será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de Fomento de Vivienda.

En ese sentido la multa por omisión de pago, recién forma parte de la deuda tributaria una vez emitida la resolución determinativa o sancionatoria de conformidad a lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 8 del D.S. N° 27310, que dispone que las multas formarán parte de la deuda tributaria a la fecha en que sean impuesta a los sujetos pasivos o terceros responsables, a través de la resolución determinativa, resolución sancionatoria, según corresponda. A su vez el art. 38-a) del señalado Decreto Supremo, modificado por el art. 12 parág. IV del D.S. N° 27874, señala que "...la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el art. 156 de la L. N° 2492 considerando a éste efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía la sanción.

En ese contexto corresponde señalar que para que opere la reducción del ochenta por ciento, de la sanción, correspondiente al tributo omitido, conforme lo dispone el num. 1 art. 156 de la L. N° 2492, sólo basta con realizar el pago total del reparo por impuesto y periodo elegido, antes de la notificación con la resolución determinativa.

En esa línea el art. 13 parág. I de la RND N° 10-0037-07, establece que si la deuda tributaria, se cancela una vez que se notifique al sujeto pasivo o tercero responsable con el inicio del procedimiento de determinación, del procedimiento sancionador o el proveído que dé inicio a la ejecución tributaria y antes de la notificación con la resolución determinativa o sancionatoria, la sanción alcanzará al veinte por ciento del tributo omitido expresado en UFV.

En tal sentido de fs. 2707-2710, 2753-2764, 2766-2778 y 2806-2817, de antecedentes administrativos c.13 y c.14, se evidencia que el sujeto pasivo, pagó los reparos establecidos por el IVA, IT e ICE, verificadas en las Boletas de Pago Form. 1000., sin embargo pese a ello la administración tributaria emitió la R.D. N° 17-0845-2012, que estableció entre otras cosas que el sujeto pasivo tiene como saldo pendiente de pago el 80% de la conducta por omisión de pago, sin embargo está demostrado y aceptado por la propia entidad demandante que el sujeto pasivo pagó los reparos establecidos por el IVA, IT e IC (Freskito) más accesorios de ley, antes de la notificación con la Resolución Determinativa, en consecuencia cumplió con los requisitos establecidos en art. 156-1) de la L. N° 2492, correspondiendo se beneficie con la reducción de sanciones del 80% sobre el tributo omitido, y habiendo pagado el mantenimiento de valor e intereses, así como el 20% de la sanción por omisión de pago por el IVA e IT de los periodos fiscalizados, se concluye que se extinguió totalmente la deuda tributaria.

#### VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de la Resolución Jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 26 a 35, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Marco Antonio Aguirre Heredia; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0959/2013 de 08 de julio.

**Relatora: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



89

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.**

**Contencioso administrativo.**

**Distrito: La Paz.**

#### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 31 a 37, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en la que impugna la Resolución de Jerárquica AGIT-RJ 971/2013, de 9 de julio, pronunciada por la Directora Ejecutiva General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Julia Susana Ríos Laguna, la contestación de fs. 72 a 76; réplica de fs. 80 a 82; Duplica a fs. 85; memorial de apersonamiento de la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales; apersonamiento del tercer interesado de fs. 162 a 164; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que el 26 de septiembre de 2012 se notificó a la persona jurídica SMART SOLUCIÓN S.R.L., con la Orden de Verificación N° 0012OVE01966 y Requerimiento de Documentación FORM-4003 N° 115766, emplazándose a presentar sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado e impuesto a las transacciones, libros de ventas (IVA), notas fiscales de respaldo al debito fiscal (IVA), formularios de rectificatoria (F-400) y las boletas de pago (F-100) que justifique el uso de la casilla 622 F-400 entre otras, a lo cual el contribuyente presentó memorial solicitando la ampliación de plazo, otorgándosele un nuevo plazo de tres días hábiles. Posteriormente hasta el 9 de octubre de 2012 no presentó toda la documentación solicitada, por tanto se estableció el incumplimiento del deber formal relacionado a la presentación, en tiempo oportuno, la documentación requerida, emitiéndose el acta de contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00052019 de 12 de noviembre de 2012, no adjuntando las Notas Fiscales requeridas.

Como resultado de la verificación efectuada a la contribuyente, se estableció que el importe del tributo determinado de impuesto a las transacciones por el periodo de enero 2008 mediante la DDJJ IT (FORM 400) ORIGINAL N° de Orden 6158605 presentada por el contribuyente, no fue cancelado en la boleta de pago FORM-1000, asimismo se registró pagos a cuenta en la casilla 622 cuyos importes no cuentan con el respaldo de pagos previos realizados que justifiquen el uso de esta casilla de acuerdo a la información registrada en la base de datos corporativa del SIRAT2 del SIN. Hechos que determinan la existencia de indicios suficientes de que la Empresa SMART SOLUTION S.R.L., si tuvo movimiento en el periodo enero 2008. Verificado el libro de ventas IVA, presentado sin movimiento con importe cero por el contribuyente fiscalizado permite establecer que no registro la transacción comercial registrada en la declaración jurada IT (FORM- 400) en el periodo enero de 2008. Determinación que se realizó sobre base cierta, sustentadas por la documentación proporcionada por el contribuyente y documentación obtenida de la base de datos del Sistema Integrado de Recaudo de la Administración Tributaria SIRAT2. A continuación se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-IVC/01049/2012 de 15 de noviembre de 2012, que a su vez generó el Dictamen de Calificación de Conducta con N° 00827/2012 de 26 de diciembre, tipificando el actuar del contribuyente como omisión de pago por el impuesto a las transacciones (IT) del periodo fiscal enero de 2008. Con tal antecedente el 26 de diciembre de 2012, la administración tributaria emitió la R.D. N° 00878/2012 que estableció obligaciones tributarias del contribuyente SMART SOLUTION S.R.L., en la suma de 144.910 Unidades de Fomento de Vivienda equivalentes a 260.799 Bs, posteriormente impugnada la misma se dictó la resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0450/2013 que la REVOCO. Contra la resolución de alzada el ahora demandante presentó recurso jerárquico, que generó a su vez la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0971/2013 de 9 de junio de 2013, que resolvió confirmar la resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0450/2013.

## I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

I.2.1 La Administración Tributaria en uso de sus facultades específicas de "Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación", efectuó el proceso de verificación sobre base cierta en el marco de la estricta observancia de la normativa jurídico tributaria vigente y el respeto a los derechos y obligaciones del contribuyente.

Al respecto, sobre la determinación de impuesto omitido IT sobre base cierta, manifiesta que, el contribuyente fiscalizado en el periodo enero 2008 presentó DDJJ IT ( Form-400) Original N° de Orden 6158605 declarando el tributo del Impuesto a las Transacciones a favor de fisco que no fue cancelado, en la Boleta de Pago FORM-1000, asimismo registro pagos a cuenta en la Casilla 622 cuyo importe no cuenta con respaldo de pago previo realizado que justifiquen el uso de esta casilla, de acuerdo a la información registrada en la base de datos corporativa del SIRAT2 del SIN. Determinándose un tributo omitido por IT a favor del fisco, en aplicación al art. 78 Núm. 1 y 4 de la L. N° 2492 Código Tributario y art. 4, 72,73,74,75 y 77 de la L. N° 843 Decretos Supremos Nos. 21530 y 21532 y art. 41 de la RND N° 10-0016-07.

Que resulta incoherente el proceder de la AGIT al dejar sin efecto la auto declaración presentada por el Contribuyente SMART SOLUTION S.R.L., siendo este un documento propio del sujeto pasivo y no así de la administración tributaria, constituyendo el mismo en un título ejecutivo, careciendo de las facultades la Autoridad de Impugnación Tributaria para invalidarlas. Debe tenerse presente que las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes, hacen fe de la información correspondiente a su movimiento económico, la cual permite determinar el cálculo del pago de un impuesto en el formulario correspondiente o medio magnético, en las entidades financieras autorizadas, su contenido se presume fiel reflejo de la verdad y compromete la responsabilidad de quien la suscribe o por quienes se la presenta por determinado tributo y periodo fiscal, perfeccionando de esta manera la relación jurídica tributaria, como lo determina el art. 78 de la L. N° 2492. Asimismo el art. 94 del mismo cuerpo legal referente a la determinación por el sujeto pasivo o tercero responsable, que dispone que la determinación de la deuda tributaria determinada por el sujeto pasivo o tercero responsable y comunicada a la administración tributaria en la correspondiente declaración jurada, podrá ser objeto de ejecución tributaria sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa, cuando la administración tributaria compruebe la inexistencia de pago de o su pago parcial. Entonces la auto declaración jurada del IT, constituye una manifestación realizada por el contribuyente ante la administración tributaria, en ese sentido éstas auto declaraciones juradas se asimilan a una sentencia ejecutoriada, conforme lo establecen los art. 107, 108 y ss. del Cód. Trib.

Sobre la multa por incumplimiento a deberes formales, manifiesta que el contribuyente incumplió con la presentación de documentación solicitada mediante Orden de Verificación N° 00012OVE01966 Requerimiento N° 00115766 Form. 4003 de 19 de septiembre de 2012, notificado de forma personal el 26 de septiembre de 2012, no adjuntando la Nota Fiscal requerida, formularios de Rectificatoria, Boleta de Pago F-1000, que justifique el uso de la casilla 622 y toda otra documentación que solicite el fiscalizador. La administración tributaria por mandato legal en el ejercicio de las facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, determinación de tributos entre otros dispuestos en los arts. 66 y 100, concordante con el 70-4), 6), 8) y 11) y 71-I de la L. N° 2492, toda persona natural o jurídica de derecho público o privada está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes o documentación solicitada. Sin embargo el contribuyente queriendo ocultar sus obligaciones presentó la nota fiscal por compras de 72.000 Bs A la Empresa Lauro & Cia Ltda., requerida en sede prejudicial sin cumplimiento de requisitos para su admisión, que denota claro incumplimiento a la norma, regulada por el art. 162 del Código Tributario y Numeral 4.1 del anexo consolidado A de la RND N° 10-00037-07.

Sobre, la sanción preliminar, expresa que el contribuyente omitió pagar correctamente los impuestos a los que estaba obligado de conformidad a disposiciones legales vigentes lo que permite calificar en forma preliminar la conducta como omisión de pago de conformidad a lo establecido en el art. 165 de la L. N° 2492, sancionando dicha conducta con el 100% del impuesto omitido expresado en Unidades de Fomento de Vivienda, calculado de conformidad al art. 42 del D.S. N° 27310.

I.2.2. De la errónea interpretación de la subsanación de errores aritméticos señalados por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Indica, que la declaración jurada objeto de la presente verificación, ha sido presentada ante la Administración Tributaria conllevando una determinación de impuesto a pagar y no así como se señala en la resolución jerárquica impugnada, con errores aritméticos ya que la norma legal es clara al señalar en su art. 97 del Cód. Trib. que, cuando la administración tributaria establezca la existencia de errores aritméticos contenidos en las declaraciones juradas, que hubieran originado un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor del sujeto pasivo, la administración tributaria efectuará de oficio los ajustes que correspondan y no deberá elaborar vista de cargo, emitiendo directamente resolución determinativa, requiriendo la presentación de declaraciones juradas rectificatorias. El concepto de error aritmético comprende las diferencias aritméticas de toda naturaleza, excepto los datos declarados para la determinación de la base imponible. Concordante con lo establecido en el art. 34 del D.S. N° 27310 que a efecto de lo dispuesto en el parág. I del art. 97 de la L. N° 2492, constituyen errores aritméticos las diferencias establecidas por la Administración Tributaria en la revisión de los cálculos efectuados por los sujetos pasivos o terceros responsables en las declaraciones juradas presentadas cuyo resultado derive en un menor importe pagado o un saldo a favor del sujeto pasivo mayor al que corresponda. Cuando la diferencia genere un saldo a favor del fisco, la administración tributaria emitirá una Resolución Determinativa por el importe impago, en el presente caso la declaración jurada IT presentada no conlleva errores aritméticos, más al contrario se halla definida plenamente la autodeterminación de su deuda tributaria.

I.2.3. Del cálculo de la deuda tributaria.

Mediante Orden Verificación N° 0012OVE01966, la Administración Tributaria realizó proceso de determinación con alcance a la "Verificación específica de los hechos y/o elementos relacionados con pagos a cuenta del IT" por el periodo fiscal enero 2008 de acuerdo al informe de CITE:SIN/GNF/DNIF/INF/126/2012 emitido por el Departamento de Fiscalización y Verificación Externa de la Gerencia Distrital La Paz, donde se informó de la presentación de la Declaración Jurada IT (FORM-400) N° Orden 6158605 original en fecha 18 de febrero de 2007 con pagos a cuenta en la casilla 622 que hacen que el tributo determinado del Impuesto a las Transacciones disminuya a favor del contribuyente. Siendo este el alcance del proceso de verificación IT Form. 400 N° de Orden 6158605 y no así el Impuesto Al Valor Agregado como refiere la AGIT, asumiendo aspectos que no constituyen objeto del proceso de verificación N° 0012OVE01966, así como excediendo sus facultades, al existir una Auto declaración Jurada que determina el tributo a pagar, que el mismo se presume fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quien la suscribe según el art. 78 de la L. N° 249

I.2.4. Respecto de la legalidad y buena fe de los actos de la Administración Tributaria.

Que se debe presumir la legalidad y la buena fe de las actuaciones de la Administración, tal como lo dispone la L. N° 1178 en su art. 28-b), concordante con el art. 65 de la L. N° 2492, por lo que se presume la legalidad de todas las actuaciones de los servidores públicos del Servicio de Impuestos Nacionales sometiéndose a todas las disposiciones legales y normas tributarias en vigencia. A continuación hace referencia al principio de buena fe, contenido en la S.C. N° 0258/2007-R de 10 de abril de 2007.

I.2.5. Violación a los principios y valores constitucionales.

Hace referencia a que el Tribunal Constitucional Plurinacional en su S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, definió que los valores supremos son el parámetro y el límite para la interpretación de las leyes desde y conforme la constitución. En el caso de autos, la Resolución Jerárquica impugnada, ignorando el principio interpretativo sentado en la sentencia de carácter obligatoria y vinculante, no tomó en cuenta lo dispuesto por el art. 410-II de la C.P.E. que dispone la supremacía constitucional, menos el art. 323 de la misma ley fundamental que señala que la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, generando indebidos privilegios en favor de SMART SOLUTION S.R.L., excluyéndolo del resto de los contribuyentes, originándose una completa y total desigualdad, que no condice con los valores ni los principios supremos consagrados en nuestra carta magna, debiendo en consecuencia dejar sin efecto la resolución jerárquica impugnada agravante no sólo de los intereses del estado, sino esencialmente del trato fiscal igualitario entre todos los contribuyentes y al equitativo reparto de la carga tributaria.

I.3 Petitorio.

Concluye que por todos los fundamentos de derecho expuestos en la presente demanda, al amparo de los arts. 778 y ss. del Cód. Pdto. Civ., y solicita, se declare probada a demanda, en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0971/2013 de 9 de julio y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 00878/2012 de 26 de diciembre.

II. De la contestación de la demanda.

No obstante a que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0041/2013, de 21 de enero está plena y claramente respaldada, en sus fundamentos técnicos jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que se pone en evidencia que los argumentos lacónicos expuestos en la demanda, no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, más al contrario los fundamentos expuestos por el demandante son solo copias textuales de su respuesta al recurso de alzada y lo expresado en su recurso jerárquico; siendo que para impugnar en la vía contencioso administrativa no sólo basta expresar argumentos ya señalados en instancia recursiva, sino que los fundamentos de la demanda debe ser claros y debidamente fundamentados en cuanto de que

forma la AGIT a través de la resolución jerárquica vulneró lo que observa el demandante, por lo que el tribunal no pudo suplir la carencia de carga argumentativa del demandante, más aún cuando la resolución jerárquica es clara en sus fundamentos.

Mediante Orden de Verificación N° 0012OVE01966, la administración tributaria inició proceso de determinación con alcance a la verificación específica de los hechos y/o elementos relacionados con pagos a cuenta del IT, por el periodo fiscal enero de 2008, para el desarrollo del mismo, el 26 de septiembre de 2012 la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con el Requerimiento N° 115766, solicitando la presentación de DDJJ del IVA e IT, Formulario de Rectificatoria (F-400) y la boleta de pago (F-1000) correspondiente al periodo fiscal enero 2008, documentación que justifique el uso de la casilla 622 del F-400 y otra documentación que se solicite en el proceso de fiscalización; y luego ante la falta de presentación de la documentación según lo requerido, se emitió el acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación N° 52019. Posteriormente la administración tributaria notificó al sujeto pasivo con la Vista de Cargo N° 1049/2012 en la que se establece una deuda tributaria sobre base cierta a favor del Fisco de Bs 259.961 que incluye el impuesto omitido y multa por incumplimiento a deberes formales, en relación a que el sujeto presentó DDJJ del IT, conforme a la información registrada en la base corporativa SIRAT2 del SIN; ante lo cual el 18 de diciembre de 2012, mediante memorial la representante legal de la Empresa Smart Solution S.R.L., presenta descargos y manifiesta oposición a la Vista de Cargo, señalando que el cálculo se debe a un error y además que rectificó dicha declaración. Finalmente el 28 de diciembre de 2012 la administración tributaria notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 878/2012, por que se resolvió determinar sobre base cierta, las obligaciones impositivas de la empresa Smart Solution S.R.L., en la suma de Bs 86.755.

Señala que, no se produjo ninguna rectificatoria válida al Form. 400 con número de orden 5741924, correspondiente al IT del periodo enero 2008, presentado el 14 de febrero de 2008, ésta declaración jurada se la considera como original, por lo cual siendo que la Administración Tributaria estableció reparos y deuda tributaria en base a la declaración jurada formulario 400 con número de orden 6158605 en la que declara el importe de Bs 72.098 como impuesto determinado, sin verificar, ni considerar que antes se presentó declaración jurada por el mismo impuesto y periodo, la cual no fue rectificadora, es evidente la incorrecta determinación de la deuda, pese a tener amplias facultades para controlar, comprobar, verificar, fiscalizar e investigar, según lo establecido en los artículos 66 y 100 de la L. N° 2492.

Que bajo la óptica de buscar la realidad de los hechos por encima de los datos que reporten formalmente actuaciones o documentos que se hubieran producido, considerando además las pruebas presentadas por el sujeto pasivo en esta instancia bajo juramento de reciente obtención, por lo que debe establecerse que los datos inmersos y la determinación realizada en una declaración jurada tiene efecto declarativo de la deuda tributaria, más el efecto constitutivo esta exclusivamente atribuido a la realización de determinada conducta descrita como hecho generador de tributos por la respectiva ley, por lo que el cálculo de la deuda tributaria debe realizarse siguiendo procedimientos establecidos que no significan el cumplimiento de ritualismos estériles, sino más bien una garantía para las partes respecto a su participación en dicho proceso.

Asimismo la vista de cargo y resolución determinativa, si bien establece el tributo omitido más no así la base imponible, limitándose la administración tributaria a verificar sus sistema informático y establecer el tributo omitido sobre la base de una declaración jurada que no rectificó otra anterior, sin verificar la existencia de otras declaraciones que adviertan la realidad de los hechos.

Sobre la factura presentada como prueba de reciente obtención ante esa instancia, manifiesta que por el error en el llenado del Formulario 400, no se justifica que se haya determinado la deuda tributaria, puesto que ésta deuda no fue sustentada técnica, ni legalmente por la administración tributaria, por consiguiente no corresponde la sanción por omisión de pago establecida.

Respecto a la sanción por incumplimiento al deber formal relacionada con la entrega de toda la información y documentación durante la ejecución del procedimiento de fiscalización, en los plazos, formas, medios y lugares señalados por la administración tributaria, correspondió manifestar que al no haberse producido ninguna rectificatoria válida, así como dosificación de facturas por el periodo observado, es de lógica observancia que no se podía cumplir con la presentación de facturas que no fueron autorizadas, siendo inexistentes.

En cuanto a la legitimidad, señala que corresponde aclarar que según los arts. 28-b) de la L. N° 1178 y 65 del CTB, se refiere a una "presunción" de legitimidad de los actos de la administración tributaria, presunción que en el proceso de impugnación seguido ante la ARIT y la AGIT, quedó completamente desvirtuada en los puntos que ameritaron la decisión de la Resolución Jerárquica.

#### II.1. Petitorio

Indica que, en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0971/2013, de 9 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Como resultado de la verificación N° 0012OVE01966 y Requerimiento de Documentación FORM-4003 N° 115766, efectuada a la contribuyente SMART SOLUTION S.R.L., se estableció que el importe del tributo determinado de impuesto a las transacciones por el periodo de enero 2008 mediante la DDJJ IT (FORM 400) ORIGINAL N° de Orden 6158605 presentada por el contribuyente, no fue cancelado en la boleta de pago FORM-1000, asimismo se registró pagos a cuenta en la casilla 622 cuyos importes no cuentan con el respaldo de pagos previos realizados que justifiquen el uso de esta casilla de acuerdo a la información registrada en la base de datos corporativa del SIRAT2 del SIN. A continuación se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-IVC/01049/2012 de 15 de noviembre de 2012, que a su vez generó el dictamen de calificación de conducta con Número 00827/2012 de 26 de diciembre, tipificando el actuar del contribuyente como Omisión de pago por el impuesto a las transacciones (IT) del periodo fiscal enero de 2008. Con tal antecedente el 26 de diciembre de 2012, la administración tributaria emitió la R.D. N° 00878/2012 que estableció obligaciones tributarias del contribuyente SMART SOLUTION S.R.L., en la



suma de 144.910 Unidades de Fomento de Vivienda equivalentes a 260.799 Bs, posteriormente impugnada la misma se dictó la resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0450/2013 que la revoco, dejando sin efecto el tributo omitido de 72.098 UFV, más intereses y sanción por omisión de pago por concepto del impuesto a las transacciones (IT) del periodo fiscal enero 2008 y 3.000 UFV, de multa por el incumplimiento a deberes formales establecido en el acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 52019. Contra la resolución de alzada el ahora demandante presentó recurso jerárquico, que generó a su vez la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0971/2013 de 9 de junio de 2013, que resolvió confirmar la resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0450/2013.

En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 77, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale réplica de fs. 80 a 82 que reitera los fundamentos de la demanda; duplica a fs. 85 que ratifica los términos de la respuesta a la demanda; memorial del tercer interesado de fs. 162 a 164 que pide se declare improbadamente la demanda.

Concluido el trámite se decretó a fs. 187 autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-0971/2013, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se establece que para el caso, los puntos de controversia radican en determinar:

1.- Si la administración tributaria efectuó el proceso de verificación sobre base cierta para determinar omisión de pago en base a la normativa vigente y con respeto a los derechos del contribuyente.

2.- Si existió errónea interpretación de la subsanación de errores aritméticos señalados por la AGIT., y de cálculo de la deuda tributaria.

3.- Si existió legalidad y buena fe en los actos de la administración tributaria.

4.- Si existió violación de principios y valores constitucionales.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Es necesario establecer que, el procedimiento contencioso administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En relación a los puntos demandados y en merito que los mismos son reiterativos del Recurso Jerárquico interpuesto que a su turno ya merecieron respuesta en la instancia jerárquica, se los sintetiza al ser repetitivos y enlazados entre ellos.

1.- Si la administración tributaria efectuó el proceso de verificación sobre Base Cierta en base a la normativa vigente y con respeto a los derechos del contribuyente.

El art. 74 de la L. N° 843 establece que el impuesto se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. El art. 75 de esta ley establece para el IT Impuesto a las Transacciones, la alícuota general del 3% concordante con el art.77 de la L. N° 843.

De los datos del proceso se establece que la administración tributaria, inició proceso de verificación a la Empresa SMART SOLUTION S.R.L., por lo que emitió la Orden de Verificación N° 0012OVE1966 el 13 de septiembre de 2012, con alcance a la "verificación específica de los hechos y/o elementos relacionados con pagos a cuenta del Impuesto a las Transacciones (IT) por el periodo fiscal enero 2008", revisada las DD.JJ. Impuesto a las Transacciones (IT) Formulario 400 con N° de Orden 6158605 presentada por el contribuyente el 18 de febrero conforme consta a fs. 26 de antecedentes administrativos y evidencia que en la casilla (013) ingresos brutos devengados y/o en especie menos bonificaciones y descuentos registra un importe de cero, es decir, con base imponible inexistente para la determinación del impuesto a las Transacciones (IT) por el periodo fiscal enero 2008, situación que además se acredita de la verificación del Libro de Ventas IVA, cursante a fs., 33 de antecedentes administrativos, en el que no se registró la realización de transacción comercial alguna en el periodo fiscal observado; por otro lado la dosificación y consulta de dosificación, cursante de fs. 83 a 84 de antecedentes administrativos, corrobora que el 15 de mayo de 2006 se autorizó a la Empresa Smart Solution S.R.L., la dosificación de 50 facturas en el rango de 251 al 300, con fecha límite de emisión al 31 de diciembre de 2007, autorizándose el 30 de enero de 2009 nuevamente en el rango de dosificación correlativo de 301 a 350, con fecha límite de emisión al 30 de enero de 2010, es decir que en el periodo comprendido entre el 31 de diciembre de 2007 al 30 de enero de 2009, en el que se habría producido la configuración del tributo omitido, la Empresa contribuyente no contaba con facturas dosificadas para la realización de transacciones comerciales que reporten ingresos sujetos al cobro del Impuesto a las Transacciones (IT) estos hechos confirman la inexistencia de base imponible para la determinación del impuesto a las Transacciones por el periodo fiscal enero 2008, consiguientemente, al ser inexistente el hecho generador, no configura la contravención de omisión de pago.

Así en la casilla (013) Ingresos Brutos devengados y/o en especie menos bonificaciones y descuentos de la DD.JJ. Impuesto a las Transacciones (IT) Formulario 400 con N° de Orden 6158605, registra el importe de cero y seguidamente la casilla (909) Impuesto Determinado la suma de 72.098., que equivaldría al 3% de la casilla C013, lo que confirma indubitablemente la existencia de un error aritmético en su cálculo, toda vez que el 3% de la alícuota cero no podría de ninguna manera ser 72.098, razón por la que conforme el artículo 97 de la L. N° 2492, la Administración Tributaria en el desarrollo del procedimiento de verificación antes de efectuar la determinación del reparo, debió tomar en cuenta que la DD.JJ citada precedentemente, consigna ingresos en cero, es decir con base imponible inexistente y efectuar los ajustes

correspondientes o en su caso intimar a la empresa contribuyente subsane la DDJJ., máxime si ésta dentro del periodo probatorio otorgado en la vista de cargo, aclaró estos hechos manifestando que utilizó incorrectamente el Formulario 400 en lugar del formulario 200. Por otro lado se evidencia que la administración tributaria efectuó el trabajo de verificación sobre base cierta, conforme lo dispone el art. 43 de la L. N° 2492, es decir tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, para el caso la información reportada por lo proveedores de la empresa Smart Solution S.R.L., documentación presentada por la empresa contribuyente e información registrada en la base de datos SIRAT2, que al contario permite evidenciar de forma directa e indubitablemente la inexistencia del hecho generador en la determinación del tributo, porfiando la entidad demandante en el único hecho de la auto declaración.

Por lo que no se evidencia un indebido proceso de verificación sobre Base Cierta en base a la normativa vigente y con respeto a los derechos del contribuyente.

2.- Si existió errónea interpretación de la subsanación de errores aritméticos señalados por la AGIT., y de cálculo de la deuda tributaria.

En ese sentido, la aplicación del art. 94 de la L. N° 2492, señala que la determinación de la deuda tributaria por el sujeto pasivo o tercero responsable es un acto de declaración de éste a la administración tributaria. A su turno el art. 78 de la repetida ley sobre declaraciones juradas indica que: "I. Las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la administración tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben en los términos señalados por este Código. II. Podrán rectificarse a requerimiento de la administración tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante. También podrán rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la administración tributaria. Los límites, formas, plazos y condiciones de las declaratorias rectificatorias serán establecidos mediante reglamento. En todos los casos, la declaración jurada rectificatoria sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican".

Cabe señalar que una declaración jurada rectificatoria sustituye a la original, por lo cual habiéndose presentado el formulario 400 correspondiente al IT del periodo enero 2008 con N° de Orden 5741924 con valores cero en todas sus casillas el 14 de febrero esta se la considera como original, hasta que mediante otra declaración jurada por el mismo formulario o impuesto se la rectifique previo cumplimiento de lo establecido por el art. 28 del D.S. N° 27310, condiciones que no se dieron en el caso de autos, por lo cual no surtió efectos tributarios, sino demostró en los hechos el error comunicado a la administración tributaria por el contribuyente del erróneo llenado y presentación del Formulario 400 con N° de Orden 6158605. En tal sentido al no existir ninguna rectificatoria válida al formulario 400 con N° de Orden 5741924 correspondiente al IT del periodo enero 2008 presentado el 14 de febrero de 2008, esta declaración jurada se la considera como original, por lo que cuando se estableció reparos en base a otra declaración jurada con formulario 400 con N° de Orden 6158605 que declara el importe de Bs 72.098, como impuesto determinado, sin verificar ni considerar que antes se presentó declaración jurada por el mismo impuesto y periodo, la cual no fue rectificada se evidencia la incorrecta determinación de la deuda, por lo que no es cierto que la AGIT habría dejado sin efecto la auto declaración presentada por el Contribuyente SMART SOLUTION S.R.L.

3 y 4.- Si existió legalidad y buena fe en los actos de la Administración Tributaria y si existió violación de principios y valores constitucionales.

El art. 28-b) de la L. N° 1178 dispone que se presume la licitud de las operaciones y actividades realizadas por todo servidor público, mientras no se demuestre lo contrario. A su vez el art. 65 de la L. N° 2492 establece que los actos de la administración tributaria por estar sometidos a la ley se presumen legítimos y serán ejecutivos, salvo expresa declaración judicial en contrario emergente de los procesos que este código establezca. En tal mérito de la revisión de antecedentes no se aprecia que la actuación de la AGIT haya incumplido este postulado, como tampoco se evidencia violación alguna a principios y valores constitucionales que no sólo deben ser acusados sino demostrados. Más al contrario se aplicó el mandato constitucional del principio de verdad material, al corresponder la valoración de pruebas aportadas por las partes con la intención de conocer la realidad de los hechos por encima de las formalidades materiales producidas, por lo que la factura presentada como prueba de reciente obtención en la que el sujeto pasivo el 11 de enero de 2008 compró mercancías a la Empresa lauro & Cia Ltda., por la suma de Bs 72.098, registrado en la casilla 909 del formulario 400 con N° de Orden 6158605 demuestra el erróneo llenado de dicho formulario que generó una indebida determinación de deuda tributaria.

Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de la Resolución Jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. fs. 31 a 37, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 971/2013, de 9 de julio.

**Relatora: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



90

**Y.P.F.B. TRANSPORTE S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.**  
**Contencioso administrativo.**  
**Distrito: La Paz.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 89 a 95, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1016/2013 de 15 de julio (fs. 1 a 17), el memorial de contestación de fs. 131 a 134, la réplica de fs. 146 a 148, la dúplica de fs. 152, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Javier Fernando Basta Ghetti, en representación de la Sociedad YPFB Transporte SA., en virtud del Testimonio de Poder N° 832/2012 de 9 de julio (fs. 43 a 57), se apersonó por memorial de fs. 89 a 95, manifestando que al amparo de lo establecido en los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ. y art. 2-I de la L. N° 3092, interpone demanda contenciosa administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01016/2013 de 15 de julio.

Precisó que la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la Orden de Fiscalización N° 0010OFE00059, notificada al contribuyente mediante cédula el 26 de agosto de 2010, dando inicio al procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE) de la gestión 2009; concluido el mismo, se emitió la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GSH/DF/VC/001/2011 de 14 de febrero, notificada mediante cédula el 17 de febrero de 2011; posteriormente, se dictó la R.D. N° 17-000033-11 de 20 de abril, frente a la cual, YPFB Transporte interpuso Recurso de Alzada, que fue resuelto mediante auto de rechazo de Expediente ARIT-SCZ-0115/2011 de 13 de mayo, disponiendo el rechazo del recurso de alzada interpuesto.

El 21 de septiembre de 2011, la entidad demandante interpuso acción de amparo constitucional, contra la autoridad regional de impugnación tributaria, en cuyo mérito se emitió la Sentencia Constitucional de 29 de marzo de 2012, concediendo la tutela solicitada y disponiendo se tramiten los recursos administrativos previstos en la L. N° 3092.

Admitido el recurso de alzada, la autoridad de impugnación regional tributaria, emitió la Resolución Administrativa ARIT-SCZ/RA 274/2012, confirmando la R.D. N° 17-000033-11, acto que fue impugnado mediante recurso jerárquico que concluyó con la emisión de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1076/2012 de 12 de noviembre, que resolvió anular la de Alzada, ordenando a la autoridad recurrida, emitir un nuevo acto administrativo en el que se pronuncie respecto de todas las cuestiones planteadas. En cumplimiento de dicho fallo, la ARIT Santa Cruz, emitió nueva Resolución Administrativa ARIT-SCZ/RA 0066/2013, confirmando la resolución determinativa emitida por el SIN.

La resolución de alzada fue impugnada mediante recurso jerárquico, que fue dilucidado mediante Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1016/2013 de 15 de julio, que confirmó la de alzada y en consecuencia la resolución determinativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.1. Normativa legal que establece y otorga la exención tributaria, y normativa reglamentaria que da operatividad a la ejecución del proyecto y la exención tributaria.

Refiere que la norma que establece la exención tributaria, es el acuerdo entre el gobierno de la República de Bolivia y el gobierno de la República Federativa de Brasil para la exención de impuestos relativos a la implementación del proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil, suscrito en Brasilia el 5 de agosto de 1996 y ratificado por el Congreso de la República de Bolivia, mediante L. N° 1755 de 23 de enero de 1997, acuerdo del que cita de manera textual, los artículos primero, tercero y quinto, señalando posteriormente que la norma legal que otorga la exención tributaria es el mencionado acuerdo y el objeto de la exención tributaria, son las operaciones que comprendan la ejecución del proyecto, participación acreditada a través de los contratos de préstamo de dinero denominados "Mezzanine" y "Subordinado", suscritos entre YPFB Transporte y Gas Transboliviano.

Por otra parte, señala que en virtud de lo establecido en el artículo sexto del referido acuerdo, se promulgó el D.S. N° 24488 de 31 de enero de 1997, que en relación con la exenciones establecidas por el acuerdo, instituye las normas legales para su aplicación, haciendo referencia textual al artículo primero del mismo, señalando posteriormente que cuando el decreto supremo indicado hace referencia a la aplicación de la exención al financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguro y sus correspondientes pagos, se debe entender que se refiere efectivamente a los intereses, ya que los pagos de capital, no son sujetos de gravamen alguno.

Que la misma norma, además de ratificar la exención expresa, fijada por la L. N° 1755, establece el procedimiento para hacer efectiva la exención respecto del IVA, pero no fija un procedimiento para efectivizar la exención del IUE ni del IT de las operaciones locales de

financiamiento, situación que hace que estas operaciones se rijan por el acuerdo que establece la exención de dichos impuestos a la operación de financiamiento.

Que el D.S. N° 24488 no hace referencia a la exención del IUE, empero la posición oficial del Gobierno de Bolivia fue que dicha aclaración no era necesaria, tal como lo expresó el Ministerio de Hacienda mediante nota DGPTI-5.41 N° 035/2005 de 18 de marzo de 2005, dirigida a TRANSREDES SA., hoy YPFB Transporte SA., en consecuencia manifiesta que se debe entender que la aplicación de la exención a favor de YPFB Transporte SA., en lo que respecta al IUE generado por los intereses percibidos de GTB por los préstamos Mezzanine y Subordinado, obedece a las previsiones contenidas en el Acuerdo y de manera general al D.S. N° 24488, pues debería tenerse presente que no tendría sentido restringir la aplicación de la exención únicamente al IUE-BE, beneficiando solo a financiadores extranjeros encareciendo los préstamos otorgados por bolivianos, o solo aplicar el Acuerdo con relación al IVA y no así al resto de los impuestos cuando se trate de financiamientos locales, en especial porque el Acuerdo es claro al indicar que el mismo tiene por objeto, liberar de los impuestos vigentes y futuros a las operaciones de financiamiento, crédito y sus correcciones pagos y remesas a terceros, entendiéndose por pagos a los intereses, ya que los pagos de capital no son objeto de gravamen.

#### I.2. Destino de los préstamos Mezzanine y Subordinado.

Luego de la transcripción textual de la certificación MHE N° 001/2011 de 6 de enero de 2011 del Ministerio de Hidrocarburos, expresó que esa repartición del Estado, como autoridad competente, estableció que los financiamientos otorgados por YPFB Transporte SA. a GTB a través de los préstamos Mezzanine y Subordinado, fueron invertidos en la construcción del Gasoducto Bolivia-Brasil, en consecuencia, los intereses pagados por GTB a YPFB Transporte SA., son sujetos a la exención establecida en el convenio; empero la Administración Tributaria, erróneamente consideró que el mencionado certificado, debería establecer de manera literal, que YPFB Transporte SA., sea el beneficiario de la exención, desconociendo el verdadero objeto del certificado, toda vez que este, en concordancia con lo dispuesto en la L. N° 1755 y D.S. N° 24488, establece que el financiamiento otorgado por Transredes SA. A GTB, fue efectivamente invertido en la construcción del Gasoducto (objeto de la exención Tributaria), motivo por el que corresponde la emisión de notas de crédito fiscal para que con ellas, GTB, proceda al pago del IVA incorporado en las facturas, permitiendo de ese modo que TRANSREDES SA., hoy YPFB Transporte SA., utilice dichos títulos valores para pagar ese impuesto.

Aclara que este procedimiento, contenido en el D.S. N° 24488, y en las Resoluciones Reglamentarias del Viceministerio de Hidrocarburos, fue creado para el caso del IVA expresamente, ya que de la revisión de la norma, queda claro que con respecto al IUE, la exención es de aplicación directa al que genera el ingreso, es decir a YPFB Transporte SA. y no a GTB, por lo que el certificado cumpliría únicamente la función de respaldo que acredite que los recursos que generaron los intereses, fueron invertidos en la construcción del gasoducto y por ende, alcanzados con la exención contenida en la L. N° 1755; por ello, considera que no corresponde lo establecido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en el inciso xii, página 34 de la resolución jerárquica, que establece que las notas de crédito por el IVA, beneficiarán a la empresa GTB y no así a YPFB Transporte SA., lo que demuestra la indebida valoración de la certificación y la indebida aplicación de la norma jurídica al objeto de la exención tributaria.

#### I.3. Indebida interpretación y aplicación de la posición del Viceministerio de Política Tributaria.

Respecto a la posición asumida por el Viceministerio de Política Tributaria mediante nota cite: DGPTI-5.41 N° 128/2015 de 31 de octubre, haciendo alusión a que la empresa Transredes percibe intereses por el préstamo otorgado como financiador, rendimiento que se encuentra sujeto al cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la L. N° 843 y sus decretos reglamentarios, aclara que la misma fue emitida en atención a las precisiones que fueron solicitadas por la empresa GTB a efectos de establecer con claridad el procedimiento de obtención de notas de crédito fiscal para la devolución del IVA y no así para establecer la procedencia o no del pago del IUE; procedimiento que establece que con respecto al IVA, la exención será aplicada a través de la compensación del impuesto con las notas de crédito fiscal, es decir, el IVA que se genera por los intereses pagados por el financiamiento, debe ser pagado con las notas de crédito fiscal o compensado con las mismas si es que el IVA ya se hubiera pagado, y tratar de concluir que la posición del gobierno, con respecto a la aplicación del acuerdo a los financiamientos locales, se encuentra limitado a GTB, sin alcanzar a YPFB Transporte SA., sería limitar lo dispuesto en el acuerdo, e interpretar una parte de la nota de manera aislada, implicaría sobreponer el criterio de un Viceministerio al del Ministerio de Hacienda.

#### I.4. Método de interpretación, naturaleza jurídica de la exención tributaria y contribuyente, beneficiado con la exención tributaria.

Con la finalidad de demostrar legalmente la conclusión de los puntos desarrollados anteriormente, hace referencia: a) Método de interpretación de la norma legal que otorga la exención tributaria, señalando que el CTB en su artículo 8 señala que las exenciones tributarias serán interpretadas de acuerdo al método literal.

b) Naturaleza jurídica de la exención tributaria, señalando al respecto que el origen y motivo de la exención tributaria, es la importancia para el Estado de Bolivia de la construcción del Gasoducto Bolivia-Brasil, en cuyo mérito, el acuerdo declara exentas las operaciones identificadas en el artículo 1, es decir la exención se refiere a las operaciones, exención de tipo objetivo, cuyo alcance es propiamente un hecho o acto y el beneficiario de la liberación de la obligación tributaria es la construcción del gasoducto, no propiamente la persona natural o jurídica ejecutora del proyecto; si por el contrario, la exención fuere otorgada a la empresa ejecutora del proyecto, estaríamos ante una exención subjetiva, inherente a las prerrogativas de la persona o sujeto pasivo, no así el hecho o acto mismo, que por política del Estado de Bolivia, se constituye en una actividad que se encuentra liberada no sólo del IUE, sino también de otros tributos, y que tanto la doctrina como el método de interpretación literal de la exención tributaria, permite concluir que la exención es de tipo objetivo, considerando que el hecho enervante de la obligación de pago es la construcción del gasoducto.

c) Tanto la administración tributaria como la Autoridad de Impugnación Tributaria, coinciden al señalar que el contribuyente beneficiado con la exención tributaria es la empresa encargada de la ejecución de la construcción del gasoducto Bolivia-Brasil, identificada como Empresa Gas Transboliviano (GTB), que para la construcción del gasoducto, realizó una serie de gastos económicos por diferentes conceptos; sin embargo, ningún tributo en Bolivia, considera como hecho generador al gasto por compra de bienes y servicios, por lo tanto, la empresa GTB, no se habría constituido en ningún caso (IVA, IT, IUE), en el sujeto pasivo de los impuestos, en consecuencia, pierde todo sentido el generar una exención tributaria a favor de un sujeto sobre el que no recae dicha obligación. Por el contrario, el sujeto pasivo de los mencionados impuestos, es decir, quien presta o vende el servicio, es quien en definitiva incorpora la alícuota de los mismos en los precios de venta o de prestación de servicios, que en los hechos se referiría al interés que por el financiamiento percibiría YPFB Transporte SA., encareciendo el costo de los bienes servicios y financiamiento, consecuentemente, de no adoptar el método de interpretación literal y desconocer lo dispuesto por la L. N° 1755, se estaría encareciendo la construcción del gasoducto Bolivia-Brasil.

#### I.5. Sobre las declaraciones juradas y el efecto legal de las rectificaciones realizadas por el sujeto pasivo.

Que tanto la administración tributaria como la Autoridad de Impugnación Tributaria en la resolución jerárquica impugnada, realizó un análisis legal del significado y consecuencia de las declaraciones juradas rectificatorias de acuerdo al CTB, dirigido a demostrar que YPFB Transporte SA., cuando presentó la declaración jurada rectificatoria del IUE, auto determinó que los intereses formaban parte de los ingresos brutos de fuente boliviana gravados, procediendo a compensar la utilidad neta obtenida con las pérdidas acumuladas, motivo por el cual desaparecieron las observaciones resultantes de la fiscalización, disminuyendo el importe por concepto de rentas no gravadas, realizando un acto voluntario en el cual manifiesta y da a conocer a la administración una determinada obligación surtiendo los mismos efectos tributarios que la declaración original.

Al respecto expresa que YPFB Transporte SA., siempre manifestó su oposición a la determinación de la deuda tributaria realizada por la administración tributaria, expresando en el periodo de descargos y aclaraciones otorgado con la vista de cargo y en el procedimiento de impugnación tributaria, que con la única finalidad de aminorar riesgos y pasivos tributarios por impuestos omitidos inexistente, así como actualización, intereses, sanciones, YPFB Transporte SA., presentó los formularios de rectificación de la declaración jurada del IUE, correspondientes a la gestión objeto de fiscalización; así, al momento de presentar los formularios de rectificación, se dejó expresa constancia de que las declaraciones juradas rectificatorias, no constituían, ni podían interpretarse, menos considerarse como aceptación, reconocimiento explícito o implícito de la pretensiones o interpretaciones tributarias insertas en las vistas de cargo, menos una renuncia a sus derechos, recursos o acciones de impugnación, pues de ninguna manera corresponde cargo alguno, menos adeudo tributario por que los ingresos percibidos están exentos de pago del impuesto a la utilidad de las empresas.

#### I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, que en virtud de los fundamentos expuestos, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa y revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1016/2013 de 15 de julio y la Resolución Determinativa N° 17-000033-11 de 20 de abril.

#### II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 94 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que tomando en cuenta que la demanda deviene de un proceso administrativo en el cual existe como parte interesada la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, se le haga conocer la misma, mediante provisión citatoria.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 131 a 134, y providenciado a fs. 143, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada manifestó que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe precisar lo siguiente:

Expresa que del papel de Trabajo "Intereses subordinados-GTB gestión 2009", se advierte que cada uno de los registros de la cuenta 1.440110.01, tiene referencia a cada factura emitida por pago de intereses, siendo evidente en ese sentido, que las Facturas N° 68, 188, 109 y 216, fueron la base de la determinación de la deuda tributaria establecida por la administración tributaria, las cuales corresponden al pago de intereses por el financiamiento recibido por la empresa GTB de parte de la empresa YPFB Transporte, de ahí que GTB solicitó la devolución de impuestos mediante trámite ante el Viceministerio de Hidrocarburos y posteriormente ante el Ministerio de Hacienda por el IVA pagado por intereses, por lo que el Estado Boliviano devolverá mediante nota de crédito, el importe pagado por el IVA, es así que la devolución de los impuestos pagados por los conceptos descritos en el artículo 1 del D.S. N° 24488, cuyo inc. c) incluye los pagos por financiamiento interno, va en beneficio de GTB y no así de YPFB Transporte, toda vez que esta empresa facturó por lo ingresos recibidos por concepto de intereses, habiendo repercutido dicho monto en la empresa ejecutora.

Que debe considerarse que las notas Cite: DGPTI-5.41 N° 035/2005 Y DGPTI-5.41 N° 128/2005, ambas emitidas por el Viceministerio de Política Tributaria permiten aclarar ciertos cuestionamientos, determinando que no se necesitaba una complementación al D.S. N° 24488, es

decir que prevea un tratamiento en relación al pago de los intereses de la empresa Transredes, siendo que originalmente sólo se estableció para las remesas que se encuentran señaladas de forma textual en el inc. c) del art. 1 del Acuerdo, en consecuencia, siendo que tal instancia considera que el pago de intereses no constituye hecho generador para el ejecutor, no supone procedente establecer tratamiento en relación al pago de los mismos a un tercero. Asimismo, la segunda nota, menciona que respecto al tratamiento del IVA por concepto de intereses, se emitirán notas de crédito fiscal para el pago del importe correspondiente por parte de GTB; manteniéndose así, el concepto de que el impuesto que repercute en el ejecutor no debe ser asumido por éste.

De ahí que la carga impositiva concerniente a la generación de impuestos, debe ser asumida por el financiador, situación contraria a la observada en relación al IVA, que sería trasladado en el precio de venta del servicio (financiamiento), lo que denota que la exención alcanzaría al ejecutor y no así a YPFB Transporte SA., que además no demostró que se encuentra liberada o beneficiada de la exención, correspondiendo entonces, incluir dentro de los ingresos brutos de fuente boliviana gravados a los ingresos por concepto de intereses.

Por otro lado expresa que en todos los casos, la de Declaración Jurada Rectificatoria sustituye a la Declaración Jurada original con relación a los datos que se rectifican, tal como establece el art. 1 del D.S. N° 25183; asimismo, la administración tributaria en su reglamentación específica, prevé en el numeral 2 de la resolución administrativa del SIN (RA) N° 05-0032-99 de 23 de abril, que luego de la finalización de la fiscalización, no corresponde la presentación de declaraciones juradas rectificatorias, constituyendo el único momento en el que se le otorga al sujeto pasivo, la oportunidad de rectificar sin mantenimiento de valor, interés y sanción que se establece en la resolución determinativa, según dispone el art. 47 de la L. N° 2492.

Entonces, la declaración jurada que dio lugar a las observaciones formuladas por la administración tributaria, mediante proceso de determinación de oficio, fue sustituida por una nueva declaración en la cual el contribuyente auto determinó que los intereses formaban parte de los ingresos brutos de fuente boliviana gravados, procediendo a compensar la utilidad neta obtenida con las pérdidas acumuladas, situación por la que desaparecieron las observaciones resultantes de la fiscalización, persistiendo la existencia de una autodeterminación que establece que tales ingresos son considerados a efectos de la determinación de la utilidad neta imponible, siendo así que en el hipotético caso de que la declaración jurada rectificatoria hubiera establecido un impuesto a pagar, correspondería a la administración tributaria, simplemente proceder al cobro de la misma.

Que de acuerdo al art. 104 de la L. N° 2492, la administración tributaria, dentro del proceso de fiscalización está facultada a realizar las actuaciones necesarias para el establecimiento de la existencia o no de la deuda tributaria, dando a conocer al contribuyente, las observaciones encontradas, con el objeto de que presente sus descargos, o en su caso tome salidas alternativas para la conformación de reparos, de lo que se infiere que la rectificación de declaraciones juradas, no forma parte del procedimiento de fiscalización o determinación, correspondiendo un procedimiento y objetivos diferentes en razón de que el mismo es promovido por la voluntad del sujeto pasivo, partiendo de la lógica que siendo el titular y responsable de lo declarado, también lo es de la eventual rectificación de esa declaración; concluyendo por lo expuesto, que la demanda incoada por YPFB Transporte SA., carece de sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubiera causado con la resolución del recurso jerárquico.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Tribunal emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Sociedad YPFB Transporte SA., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1016/2013 de 15 de julio, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 146 a 148, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda y que fue providenciado a fs. 149, corriéndose en traslado para la dúplica, cuyo memorial fue presentado a fs. 152, en el que del mismo modo se ratificó lo manifestado en el memorial de contestación a la demanda, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 154, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1. Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se evidencia que la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la R.D. N° 17-000033-11 de 20 de abril (fs. 40 a 44 del anexo 1), que determinó de oficio, la inexistencia de la deuda tributaria de acuerdo al pago efectuado mediante declaración jurada rectificatoria con N° de orden 7833072853 por el contribuyente YPFB Transporte SA., ascendiendo el importe rectificado a Bs 19.881.268, por lo que se determinó el archivo de obrados.

En desacuerdo con la referida resolución determinativa, YPFB Transporte SA., interpuso recurso de alzada, que mereció Auto de Rechazo Expediente ARIT-SCZ-0115/2011 de 13 de mayo (fs. 98 a 100 del anexo 1) planteando a continuación la empresa recurrente, recurso jerárquico, que fue rechazado mediante auto de rechazo de recurso jerárquico (fs. 130 a 131 del anexo 1).

Ante el rechazo de la administración tributaria, YPFB Transporte SA., interpuso Acción de Amparo Constitucional, que concedió la tutela solicitada, en cuyo cumplimiento, la administración tributaria emitió Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0274/2012 de 10 de agosto (fs. 207 a 218 del anexo 2), que resolvió confirmar la R.D. N° 17-000033-11 de 20 de abril, lo que motivó la interposición de recurso jerárquico por parte de la empresa nacional, mismo que fue dilucidado por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1076/2012 de 12 de noviembre (fs. 348 a 356 del anexo 2), que anuló la Resolución ARIT-SCZ/RA 0274/2012 de 10 de agosto, a fin de que la autoridad regional, emita un nuevo acto administrativo, en el que se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas en recurso de alzada.

Emitida una Nueva Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0066/2013 de 20 de febrero (fs. 375 a 387 del anexo 2), que resolvió confirmar la resolución determinativa impugnada, la empresa YPFB Transporte SA, recurrió en recurso jerárquico que fue dirimido mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1016/2013 de 15 de julio (fs. 490 a 506 del anexo 2), que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0066/2013 de 20 de febrero.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el objeto de la controversia radica en determinar: 1) Si la Sociedad YPFB Transporte SA., es beneficiaria de la exención tributaria establecida en la normativa que rige el acuerdo suscrito entre el Estado Boliviano y el Estado Federativo de Brasil para la construcción del gasoducto Bolivia-Brasil. 2) Si la declaración jurada rectificatoria realizada por YPFB Transporte SA., resulta ser una aceptación tácita de obligaciones tributarias.

#### V.1.- Análisis y fundamentación

Al presente, concluido el trámite en la vía administrativa, se abrió la vía jurisdiccional para el contencioso administrativo, teniendo el Supremo Tribunal de Justicia, la facultad de conocer la causa, a objeto de realizar el control judicial de legalidad y verificar si lo afirmado en la demanda es evidente, finalmente establecer si existió infracción de disposiciones legales, como derechos lesionados con la emisión de la resolución jerárquica.

L. N° 1755 de 23 de enero de 1997, sancionada por el Congreso Nacional, en su artículo único, aprueba y ratifica el acuerdo entre el Gobierno de Bolivia y el Gobierno de la República Federativa de Brasil, para la exención de impuestos relativos a la implementación del proyecto del gasoducto Bolivia-Brasil, suscrito en Brasilia el 5 de agosto de 1996.

Dicho acuerdo, cursante de fs. 61 a 63 del Anexo 1, dispone en su artículo primero, que: "Estarán exentas de los impuestos actualmente vigentes en las diversas esferas de competencia de las partes contratantes, así como de aquellos que se creen en el futuro por las autoridades competentes de las referidas partes, las operaciones que comprendan: a) La importación de bienes y servicios destinados a su uso directo o incorporación en la construcción del Gasoducto Bolivia-Brasil. b) Las compras y suministros de circulación locales de bienes y servicios directamente destinados al uso directo o a la incorporación en la construcción del mencionado gasoducto. c) Financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguro y sus correspondientes pagos y remesas a terceros. Estas exenciones serán aplicables cuando dichas operaciones sean realizadas o contratadas por los ejecutores del Gasoducto, directamente o por intermedio de empresas especialmente seleccionadas por ellos para este fin". Asimismo, el artículo sexto del mismo convenio prevé que las partes contratantes dictarán las normas legales internas necesarias para la operativización de dicho acuerdo.

En cumplimiento del mandato establecido en el acuerdo referido, se emitió el D.S. N° 24488 de 31 de enero de 1997, cuyo artículo primero dispone de manera textual: "Las operaciones liberadas del pago de impuestos creados o por crearse, como efecto del Acuerdo para la Exención de Impuestos relativos a la Implementación del Proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil, ratificado por L. N° 155 de 23 de enero de 1997, son las siguientes: a) Las importaciones definitivas de bienes destinados a su uso directo o incorporación en la construcción del gasoducto. b) Las compras, suministros y circulación local de bienes y servicios directamente destinados a su uso o incorporación en la construcción del mencionado gasoducto. c) Financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguro y sus correspondientes pagos y remesas al exterior".

Sin embargo, el D.S. N° 25415 de 11 de junio de 1999, en su parte considerativa establece: "Que el acuerdo de exención en su art-1 identifica las operaciones exentas de los impuestos actualmente vigentes y de aquellos que se creen en el futuro por las autoridades competentes de las partes, siendo estas exenciones aplicables cuando dichas operaciones sean realizadas o contratadas por los ejecutores del gasoducto, directamente o por intermedio de empresas especialmente seleccionadas por ellos para este fin (...). Que de conformidad al art. 2 del Acuerdo, los ejecutores del Gasoducto son aquellos designados por las partes contratantes debiendo ellas comunicar estas designaciones por la vía diplomática (...) Que el art. 3 del mismo documento determina que dichas exenciones se aplicarán exclusivamente a la fase de construcción del Gasoducto (...).

Expuesta la norma pertinente al caso, se establece que de manera explícita se determinó y reconoció quiénes son beneficiarios de la exención tributaria, como ejecutoras de la obra, que en este caso es GTB, máxime si se encuentra expresamente reconocido por ley, mediante

el art. 1 del D.S. N° 25415 que establece: “De conformidad con los arts. 2° y 3° del Acuerdo para la Exención de Impuestos Relativos a la Construcción del Gasoducto Bolivia-Brasil, mismo que fue ratificado por el Congreso Nacional, mediante L. N° 1755 de 23 de enero de 1997, designase a la Empresa Gas Transboliviano (GTB) como ejecutora del Gasoducto Bolivia-Brasil, para realizar obras adicionales a las realizadas por Petrobrás S.A., hasta que la fase de construcción del gasoducto alcance la capacidad de transporte de 30.000.000 m3 por día.”

Por consiguiente, Transredes SA., hoy Sociedad YPFB Transporte SA., no se encuentra incluida o no figura como parte de los ejecutores del indicado gasoducto en las normas referentes al mismo, ni tampoco se señala que se constituye en propietaria o constructora del mismo, razón por la cual los beneficiarios de la exención, son los expresamente descritos en la norma.

Asimismo, el art. 2° del ya mencionado D.S. N° 25415, determina que los procedimientos previstos en los DD.SS. Nos. 24488 y 24930, son aplicables para las operaciones exentas relacionadas con la construcción del Gasoducto ejecutado por Gas Trans Boliviano (GTB).

De ahí que para realizar una correcta interpretación del art. 1° de la L. N° 1755, es preciso identificar cuál es la empresa ejecutora del proyecto para que sea beneficiaria de la exención, que en el caso de autos se trata de la empresa GTB, sin que Transredes SA., hoy Sociedad YPFB Transporte SA., hubiera sido siquiera mencionada, por lo que no puede constituirse en beneficiaria de la exención del pago del IUE por los intereses percibidos como financiador.

A mayor abundamiento, de la revisión de obrados, concretamente de las Notas Cite: DGPTI-5.41 N° 035/2005 y DGPTI-5.41 N° 128/20015 de 18 de marzo, emitidas por el Viceministerio de Política Tributaria, tantas veces referidas por la empresa demandante, la primera señala con referencia al caso de autos que el financiamiento fue producto de préstamos no bancarios (Mezzanine y Subordinado) obtenidos en el país y el mismo no constituye hecho generador de ningún tipo de impuesto contenido en la L. N° 843 y por ello consideraron innecesario complementar el D.S. N° 24488 para aclarar las exenciones por ese acto económico; mientras que la segunda nota, señala que de acuerdo al artículo 10 del D.S. N° 24488, el Tesoro General de la Nación (Bolivia), deberá emitir notas de Crédito Fiscal por los importes correspondientes al IVA consignando en la factura recibida, que será entregada por GTB a YPFB Transredes SA., para pagar el IVA generado por la percepción de los intereses resultantes de los préstamos efectuados por la empresa ejecutora. Por lo que, nuevamente, al no mencionarse en ninguna parte a la empresa YPFB Transredes SA. como beneficiaria de la exención, se ratifica que el financiamiento no es una actividad gravada y una vez más, el beneficiario de la tantas veces referida exención es la empresa GTB, por ser la ejecutora del proyecto.

Por otro lado, sobre el mismo punto, es pertinente referir que art. 19 de la L. N° 2492, Código tributario Boliviano, prevé: “I. Exención es la dispensa de la obligación tributaria, establecida expresamente por ley. II La ley que establezca exenciones, deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración”; asimismo el artículo 6 del mismo cuerpo legal, prevé: “Principio de legalidad o reserva de ley. I. Solo la ley puede: I. Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación Tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo. 2) Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo. 3) Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios. 4) Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones. 5) Establecer los procedimientos jurisdiccionales. 6) Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones. 7) Establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias. 8) Establecer regímenes suspensivos en materia aduanera.”.

De la glosa anterior, se comprende que únicamente la ley puede otorgar o suprimir exenciones, reducciones o beneficios, por lo que no existe otra forma válida para crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones ni modificar las normas existentes, y la analogía prevista en el parág. III del art. 8 de la L. N° 2492, será admitida únicamente para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.

De lo expuesto se concluye: Primero, que de acuerdo al principio de legalidad o reserva legal, contenido en el art. 6 de la L. N° 2492, solo la ley puede otorgar y suprimir exenciones; en el caso presente, la ley que establece dicha exención es la L. N° 1755 de 23 de enero de 1997, que ratifica el Acuerdo entre Bolivia y Brasil para la exención de impuestos relativos a la implementación del proyecto de Gasoducto Bolivia-Brasil.

Segundo, que la mencionada ley en su art. 1° establece que las exenciones serán aplicables cuando dichas operaciones (importación de bienes y servicios destinados a su uso directo o incorporación en la construcción del gasoducto; compras, suministros y circulación locales de bienes y servicios directamente destinados al uso directo la o a la incorporación en la construcción del gasoducto), sean realizadas o contratadas por los ejecutores del gasoducto, directamente o por intermedio de empresas seleccionadas por ellos para ese fin.

Tercero, el D.S. N° 24488 de 31 de enero de 1997, y el D.S. N° 25415, disponen expresamente que la empresa ejecutora del proyecto de construcción del Gasoducto Bolivia Brasil, es la que está exenta de impuestos, que en este caso es la empresa GTB, constructora del proyecto y no YPFB Transporte SA., financiadora del proyecto, toda vez que fue la empresa GTB la que facturó por los ingresos recibidos por concepto de intereses.

Cuarto, las notas a las que hace referencia YPFB Transporte SA., en el memorial de demanda, únicamente refrendan la tesis que la empresa que goza de la exención tributaria referida es la empresa GTB por ser la misma la ejecutora del proyecto, toda vez que las referidas notas, en específico la segunda que señala: “Por su parte la empresa Transredes como financiador percibe intereses por el préstamo otorgado, rendimiento que se encuentra sujeto al cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la L. N° 843 y sus decretos reglamentarios”, mencionando posteriormente que respecto al tratamiento del IVA por concepto de intereses, se emitirán notas de crédito fiscal para el pago del importe correspondiente por parte de GTB, lo que hace concluir que la exención alcanza al ejecutor de la obra y no así a la empresa demandante, tal como concluyó la resolución de recurso jerárquico.

Lo relacionado precedentemente, permite concluir tal como lo manifestó la Administración Tributaria, que YPFB Transporte SA., no demostró ser la beneficiaria de la exención tributaria, en contraposición con todo lo fundamentado que ratifica que quien goza de la exención



dispuesta en el art. 1 de la L. N° 1755 de 23 de enero de 1997 es la empresa GTB en su condición de ejecutora, constructora del proyecto de construcción del Gasoducto Bolivia-Brasil.

V.2.- Respecto a las declaraciones juradas y el efecto legal de las rectificatorias realizadas por el sujeto pasivo, la empresa demandante señala que no obstante haber manifestado siempre su oposición a la determinación de la deuda tributaria realizada por la administración tributaria, sin embargo, con la finalidad de evitar riesgos y pasivos tributarios, presentó formularios de rectificación de la declaración jurada del impuesto a las utilidades de las empresas (IUE), correspondiente a la gestión objeto de fiscalización y que a momento de presentar los formularios de rectificación, se dejó expresa constancia de que las mismas no constituían ni podían interpretarse ni considerarse como aceptación o reconocimiento implícito o explícito de la pretensiones tributarias insertas en las vistas de cargo, menos una renuncia de sus derechos, recursos o acciones de impugnación, porque a juicio suyo, no corresponde cargo alguno, ni adeudo tributario toda vez que los ingresos percibidos están exentos del pago del impuesto a las utilidades.

Sobre el particular, de la revisión de antecedentes se evidencia que la administración tributaria inició un proceso de fiscalización contra la empresa demandante, a través de la notificación con la Orden de Fiscalización N° 0010OFE00059, de 24 de agosto de 2010, bajo la modalidad de fiscalización parcial con relación al impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE), por la gestión 2009.

Posteriormente se giró la Vista de Cargo CITE: SIN/GSH/DF/VC/001/2011, de 14 de febrero de 2011, mediante la cual se estableció una deuda preliminar por el importe de Bs 19.881.268,- a raíz de intereses que se omitieron incorporar al IUE, otorgándole a la empresa fiscalizada, el plazo respectivo para la presentación de descargos, e instándole a conformar dichas observaciones ya sea cancelando a través de boletas de pago o a través de declaraciones juradas rectificatorias de cada impuesto, conforme a lo previsto en el num. 2 de la RA 05-0032-99.

En 24 de febrero de 2011, YPFB Transporte SA., realizó la rectificación del IUE observado, adjuntando la certificación electrónica del formulario 500 (IUE), con Orden N° 7833072853, cursante de fs. 51 a 52 del Anexo 1, lo que dio origen a que la Administración Tributaria, estableciera en la R.D. N°17-000033-11 de 20 de abril, que el contribuyente rectificó la Declaración Jurada Original F-500 (IUE) de la gestión 2009 a través de declaración jurada rectificatoria, dejando en consecuencia sin efecto la observación efectuada en la Vista de Cargo SIN7GSH/DF/VC/001/2011 (fs. 40 a 44 del anexo 1).

La Declaración Rectificatoria de referencia, deja ver la disminución del importe por rentas no gravadas (casilla N° 495) de Bs 243.426.768,- a Bs 223.545.500,- que corresponde a rentas no gravadas por el importe de Bs 19.881.268, que fue consignada en la liquidación preliminar de la deuda tributaria contenida en la vista de cargo, por lo que la administración tributaria, resolvió "Determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, la inexistencia de la deuda tributaria, de acuerdo al pago efectuado mediante Declaración Jurada Rectificatoria con N° de Orden 7833072853 por el contribuyente YPFB Transporte SA., el importe rectificado asciende a Bs 19.881.268,- por lo que se ordena el archivo de obrados".

En ese contexto es preciso establecer que, según lo previsto por el artículo 93 de la L. N° 2492, la Declaración Jurada efectuada por el sujeto pasivo, se constituye en una de las formas de determinación de la deuda tributaria, mientras que la realizada de oficio por parte de la administración tributaria, se refleja en la resolución determinativa, sobre la cual hace referencia el artículo 99 del mismo cuerpo legal; o puede ser determinada de una tercera forma, denominada mixta, en base a los datos que aporte el sujeto pasivo, sobre los cuales, la administración tributaria, establece el importe a pagar.

Por otro lado es imperativo dejar claro que el art. 78 de la L. N° 2492, relativo a la determinación que realiza el sujeto pasivo, establece que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la administración tributaria, en la forma, medios, plazos y lugares establecidos reglamentariamente, que presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes la suscriben, pudiendo rectificarse a requerimiento de la administración tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable y también podrá rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga por efecto, el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la administración tributaria, conforme a los límites, plazos, formas y condiciones de las declaraciones rectificatorias que se establezcan reglamentariamente; de tal modo que en todos los casos, la declaración jurada rectificatoria sustituirá a la declaración jurada original, con relación a los datos que se rectifican.

Sobre el mismo aspecto, el D.S. N° 25183, de 28 de septiembre de 1998, establece en su artículo 1° que: "Por declaración jurada rectificativa se entiende la declaración jurada que el contribuyente o responsable presenta, para modificar una declaración anterior, por el mismo periodo e impuesto, que la sustituye para todos los efectos legales."

De lo expuesto se concluye primero, que la declaración jurada es una de las formas establecidas por ley, de determinación de la deuda tributaria; segundo que es la manifestación de hechos, actos y datos que el sujeto pasivo comunica a la administración tributaria; tercero, que la declaración jurada rectificatoria, es un acto voluntario del sujeto pasivo, por medio del cual, comunica a la administración tributaria una determinada obligación, consiguientemente, también resulta ser un acto voluntario respecto de los datos que modifique, que dicho sea de paso, reemplazarán a los de la declaración original y surtirán los mismos efectos tributarios.

Ahora bien, tal como se mencionó a momento de hacer referencia a los antecedentes relativos a la declaración rectificatoria cuestionada, presentada esta, la administración tributaria emitió resolución determinativa, declarando la inexistencia de la deuda tributaria, fallo desde todo punto de vista favorable al sujeto pasivo, por lo que la empresa demandante carece totalmente de elementos que se constituyan en agravios, máxime si, como se refirió precedentemente, la declaración rectificativa, resulta ser un acto voluntario del sujeto pasivo, que implica por un lado, la aceptación del reparo, y por otro, asumir las consecuencias jurídicas del mismo, pues la conformidad realizada a través de la declaración jurada rectificatoria, implica una aceptación expresa del origen, cuantía y base del reparo, consiguientemente, resulta sin ningún

asidero el argumento de la empresa demandante, el referir que la declaración jurada rectificatoria, no constituye aceptación de las pretensiones tributarias, cuando todo lo expresado hasta aquí, demuestra lo contrario.

### V.3.- Conclusiones.

La fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos esgrimidos, permite concluir que la entidad demandante no ha justificado ni demostrado su pretensión, por cuanto la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en infracción de ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho. En consecuencia, corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los procesos contencioso y contencioso administrativos, y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia, declarando IMPROBADA la demanda de fs. 89 a 95 de obrados, interpuesta por YPFB Transporte SA. y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1016/2013 de 15 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**Relatora: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



91

**Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: La Paz.**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 22, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01199/2013, de 29 de julio (fs. 4 a 9), el memorial de contestación de fs. 44 a 47, la réplica de fs. 67 a 68, la dúplica de fs. 71, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

#### I. Contenido de la demanda.

##### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que José Miguel Galarza Anze, en representación de la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional, en virtud del memorándum CITE N° 1810/2012 de 28/11/2012 (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 17 a 22, manifestando que al amparo de lo establecido en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341, Ley de Procedimiento Administrativo, en concordancia con los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01199/2013 de 29 de julio.

Expresó que la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional, emitió Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-08/2012 de 14 de agosto mediante la cual se declaró firme la Vista de Cargo AN-GRSGR-VIRZA-VC-049/2011 de 16 de diciembre, que establece la ejecución de la deuda tributaria por el tributo impago de la DUI 2005/711/C-16798, correspondiente a un importe de 9.140,34 UFV's, y por otro lado la sanción de multa del 100% de la deuda tributaria por la omisión de pago, además de la multa por contravención aduanera de 200 UFV's, girada contra la Cruz Roja Boliviana Filial Bolivia, al generar y validar la DUI 2005/711/C-16798 de 19 de agosto y no pagar el tributo determinado en razón del incumplimiento de las obligaciones previstas de no regularizar la declaración de importación inmediata conforme al procedimiento.

La entidad sancionada, en 8 de enero de 2013, interpuso recurso de alzada, contra la Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-08/2012 de 14 de agosto, que dio lugar al pronunciamiento de la Autoridad de Impugnación Tributaria regional Santa Cruz, mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0306/2013, que revocó totalmente la resolución determinativa impugnada, lo que originó que

la administración aduanera, en señal de disconformidad, interpusiera recurso jerárquico contra la resolución de alzada, que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 01199/2013 de 29 de julio, que dispuso confirmar la pronunciada en alzada.

### I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresa que la Autoridad de Impugnación Tributaria, hizo una interpretación equivocada de la normativa tributaria al haber manifestado en la resolución impugnada, que transcurrieron más de 4 años desde que se produjo el hecho generador y que consiguientemente, las facultades de la Administración Aduanera de controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas, se encontrarían prescritas, causando con esa afirmación, daño económico al Estado.

Que la Administración de Aduana Viru Viru, mediante Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-08/2012 de 14 de agosto, al declarar firme la Vista de Cargo AN-GRSGR-VIRZA-VC-049/2011 de 16 de diciembre, instruyó al mismo tiempo la ejecución de la deuda tributaria por el tributo impago de la DUI 2005/711/C-16798, toda vez que al ser validada y aceptada por la administración aduanera y no cumplir con la regularización en el plazo previsto perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria constituyendo título de ejecución tributaria de pago exigible por el monto ya determinado; y por otro lado, al no haberse pagado la deuda tributaria y constituir el incumplimiento por la regularización, conforme dispone el art. 165 de la L. N° 2492, adicionalmente se fijó la multa por la omisión de pago consistente en el 100% de los tributos aduaneros no cancelados, además de la multa por contravención aduanera de 200 UFV's, aspectos sobre los cuales, la Autoridad de Impugnación Tributaria tanto regional como general, a momento de emitir resolución, debieron pronunciarse por separado, al determinar la prescripción de la potestad aduanera, diferenciando por un lado, la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada y por otro, la facultad de establecer e imponer sanciones administrativas, que son diferentes entre sí y no admiten analogía; sin embargo, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sin realizar una interpretación cabal y exenta de fundamento legal, confirmó la resolución de recurso de alzada, sosteniendo que la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda e imponer sanciones administrativas, prescriben conjuntamente.

Fundamentando su posición, sostiene que la Agencia Despachante de Aduanas GLOBO, por cuenta de su comitente Cruz Roja Boliviana Filial Santa Cruz, al validar la DUI 2005/711/C-16798 del 19 de agosto, produjo la aceptación por la Administración Aduanera, por ello, al incumplir con la regularización perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria y por consecuencia determinó la deuda tributaria; siendo exigible su pago al momento de la aceptación de la declaración por la administración de aduana al constituir título de ejecución tributaria, según lo previsto en el art. 108 de la L. N° 2492, Cód. Trib. Boliviano, arts. 6, 8, 9 y 13 de la L. N° 1990 de julio de 1999, Ley General de Aduanas, arts. 6, 10 113 y 131 del D.S. N° 25780, Reglamento de la Ley General de Aduanas, mismos que transcribe en su integridad.

Que la Aduana Nacional, por medio de la Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-08/2012 de 14 de agosto, no solo persigue la determinación de la multa por omisión de pago del tributo no cancelado, sino que principalmente instruye la ejecución de la deuda tributaria ya determinada con la validación de la DUI 2005/2011/C-16798 del 19/08/2005 y aceptada por la administración aduanera, perfeccionando de ese modo, el hecho generador de la obligación tributaria, que no fue reconocido en la resolución de recurso jerárquico, pues la Autoridad de Impugnación Tributaria, en ambas instancias señaló que la facultad de la Aduana Nacional para este efecto, ya había prescrito, centrando su fundamentación en la facultades aduaneras, sin valorar correctamente lo establecido en el art. 59-IV del Cód. Trib. Boliviano; señalando finalmente que la facultad de la aduana nacional para ejecutar deudas tributarias ya determinadas no se extinguen con el tiempo, de acuerdo a lo establecido en la norma pre citada, aspecto que a su criterio, no fue valorado correctamente por la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de emitir la resolución jerárquica impugnada, que confirmó la de alzada, en la que se concluyó que la facultad de la Aduana Nacional para ejecutar la deuda tributaria generada por la DUI 2005/711/C-16798 de 19 de agosto de 2005 ya había prescrito, siendo que la normativa establece que esta facultad es imprescriptible.

### I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, que en virtud de los fundamentos expuestos, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa y revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01199/2013 de 29 de julio y en consecuencia se declare firme la Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-08/2012 de 14 de agosto.

### II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 24 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que tomando en cuenta que la demanda deviene de un proceso administrativo en el cual existe como parte interesada la Cruz Roja Boliviana Filial Santa Cruz se le haga conocer la misma, mediante provisión citatoria.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 44 a 47, y providenciado a fs. 48, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada manifestó que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe precisar lo siguiente:

Que los argumentos vertidos por la Aduana Nacional en su demanda contenciosa administrativa, no fueron planteados oportunamente como agravios, en consecuencia, se considera que la administración tributaria ha renunciado al ejercicio de impugnar hechos o actos no declarados como agravios, sobre los que la instancia jerárquica se hallaba impedida de emitir criterio de manera oficiosa y ultra petita, en aplicación del principio de congruencia y que por lo tanto, la demanda contenciosa administrativa no es la vía para resolver actos no impugnados en el recurso jerárquico, adicionando que de acuerdo a lo establecido por los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 y el art. 198-e) y 211-1 de la L. N° 3092, quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada, deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que pide, para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda resolver sobre la base de esos fundamentos, razón por la que a criterio suyo, no corresponde dar respuesta a cuestiones no impugnadas en el recurso jerárquico.

Sin embargo, señala que la resolución jerárquica impugnada, dispuso confirmar la de alzada, que determinó la prescripción de las facultades de la Administración Aduanera para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas respecto a la DUI C-16798 de 19 de agosto de 2005, empero en ningún momento se refirió a la prescripción de la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, consecuentemente, carece de sustento el argumento de la Aduana Nacional referido a que la instancia jerárquica no hubiera diferenciado por un lado la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada y por otro, la facultad de establecer e imponer las sanciones administrativas, así como el argumento referido a que se hubiera declarado la prescripción de la facultad de ejecutar la deuda tributaria en contravención a lo establecido en el art. 59-IV de la L. N° 2492; reiterando que la AIT, valoró correctamente los argumentos presentados durante la sustanciación del recurso de alzada y jerárquico.

Finalmente señala que en antecedentes administrativos consta que la Cruz Roja Boliviana Filial Santa Cruz, mediante memorial de 25 de mayo de 2012, solicitó se deje sin efecto la vista de cargo en virtud a la prescripción; asimismo en el recurso de alzada interpuesto por el sujeto pasivo, se invocó la prescripción, que operó en el caso presente, extremo que desvirtúa el argumento de la administración aduanera referido a que no existe solicitud alguna, por lo que reitera que la Resolución AGIT-RJ 1199/2013 de 29 de julio, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todos los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este tribunal emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1199/2013 de 29 de julio, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 67 a 68, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, mismo fue providenciado a fs. 69, corriéndose traslado para la dúplica, cuyo memorial fue presentado a fs. 71, en el que del mismo modo se ratificó en lo manifestado en el memorial de contestación de la demanda, en virtud de lo cual, por providencia de 72, se decretó autos para sentencia.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1. Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se evidencia que la Administración Aduanera, emitió la Vista de Cargo AN-GRSGR-VIRZA-VC-049/2011 de 16 de diciembre, que mereció como respuesta de la Cruz Roja Boliviana Filial Santa Cruz, el memorial de fs. 37 a 40 del anexo 2, refutando la mencionada actuación aduanera y solicitando la prescripción de la misma.

Posteriormente, la entidad aduanera extendió la Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-N° 08/2012 de 14 de agosto (fs. 28 a 30, anexo 1), declarando firme la Vista de Cargo AN-GRSGR-VIRZA-VC-049/2011 de 19 de diciembre por la sanción pecuniaria de contravención tributaria de omisión de pago actualizada al 16 de abril de 2012 por un total de UFV's 35.013,10 correspondiente a la multa por omisión de pago de gravamen arancelario y el impuesto al valor agregado para importaciones e intereses en aplicación del art. 165 del Código Trib.

Boliviano correspondiente a la DUI 2005/711/C-16798 de 19 de agosto de 2005; y probada la comisión de contravención aduanera establecida en el art. 186 inc. h) de la Ley General de Aduanas y el numeral 3 del anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones R.D.-01-012-07 de 04 de octubre de 2007, por incumplimiento de regularización de la declaración de mercancías en despacho inmediato con una multa de 200 UFV's, sancionando a la Cruz Roja Boliviana Filial Santa Cruz; disponiendo que el importe determinado como omisión de pago, sea cancelado en el plazo de 3 días a partir de la ejecutoria de la resolución.

Seguidamente, el sujeto pasivo, Cruz Roja Boliviana Filial Santa Cruz, mediante memorial de fs. 31 a 34 del anexo 1, interpuso recurso de alzada contra la resolución determinativa descrita precedentemente; recurso que fue resuelto a través de la Resolución ARIT-SCZ/RA 0306/2013 de 3 de mayo (fs. 63 a 69, anexo 1), por la que se decidió revocar totalmente la Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-08/2012 de 14 de agosto.

En virtud de lo anterior, la Cruz Roja Boliviana Filial Santa Cruz, por memorial de fs. 80 a 81 del anexo 1, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01199/2013 de 29 de julio (fs. 96 a 101, anexo 1), decidiendo CONFIRMAR la Resolución ARIT-SCZZ/RA 0306/2013 de 3 de mayo, declarando prescritas las facultades de la administración aduanera para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas respecto a la DUI C-16798, de 19 de agosto de 2005, conforme lo establecido en el inc. b), parág. I del art. 212 de la L. N° 3092.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el objeto de la controversia está relacionado con la supuesta interpretación equivocada de la normativa tributaria, referida al instituto jurídico de la prescripción, que hubiera efectuado la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada; consiguientemente, se debe determinar si la facultad de la Administración Tributaria Aduanera para la determinación de la deuda tributaria, producto de la falta de regularización del despacho inmediato, prescribió o no.

#### V.1.- Análisis y fundamentación.

En la especie, la demanda se refiere a que supuestamente la Autoridad General de Impugnación Tributaria, interpretó de manera incorrecta la normativa tributaria, toda vez que la validación de la DUI 2005/711/C-16798 de 19 de agosto, al ser aceptada por la administración aduanera y no cumplir con la regularización en el plazo previsto, perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria y por ende constituiría título de ejecución tributaria de pago exigible, que se convertiría en deuda tributaria ya determinada e imprescriptible; y que la facultad de la Aduana Nacional para ejecutar deudas tributarias ya determinadas, no se extingue con el tiempo.

En consecuencia corresponde ingresar al análisis de estos puntos a efecto de dar respuesta a los reclamos planteados y así verificar si tiene o no sustento legal la demanda.

Previamente es preciso señalar que, la palabra "prescripción" en derecho, se limita a la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo. El tiempo lleva a la consolidación de cierto derecho o a la pérdida del mismo. La prescripción normalmente es un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, siendo un medio de ataque que tiene el acreedor, toda vez que en derecho se considera necesario establecer plazos dentro los cuales debe ejercitarse una acción, porque la inactividad del titular determina la pérdida o caducidad de su pretensión por el transcurso del tiempo, es decir, si el titular del derecho no ejercita la acción de cobro en materia de obligaciones, este instituto tiende a garantizar a quien tiene un deber o una deuda, que no pesará indefinidamente contra él y sus herederos; la responsabilidad de cumplir la obligación ni la acción de la administración de justicia, puede estar expedita por tiempo indefinido.

En materia de tributos, la institución de la prescripción tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la administración tributaria en relación a la exigibilidad del cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado, previa declaración expresa de la acción de la administración tributaria, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas.

Nuestra legislación contempla la prescripción tributaria en el art. 59-I de la L. N° 2492 (Cód. Trib.), al establecer: "Prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria."

Al presente, la cuestión más importante en materia de prescripción es determinar el momento a partir del cual deben computarse los plazos legales, la determinación precisa de este momento viene exigido por el principio de seguridad jurídica, es así que nuestro código tributario teniendo como base el principio de legalidad o reserva de ley (art. 6 de la L. N° 2492), instituyó una serie de parámetros legales a fin de establecer el inicio del cómputo en distintos casos, para determinar la prescripción, que se encuentra prevista en el art. 60 de la citada norma, que determina: "I...el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo..."

Asimismo, el artículo 61 del mismo cuerpo legal, establece que la prescripción se interrumpe por: "a) la notificación del sujeto pasivo con la Resolución Determinativa. b) el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago". Y finalmente el art. 62, previene que el curso de la prescripción se suspende con: "I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo."

Expuesta la norma pertinente y subsumiendo estos preceptos al caso de autos, se tiene que el 19 de agosto de 2005, la ADA Globo, registró y validó la DUI C-16798, bajo la modalidad de despacho inmediato con exención de tributos, por cuenta de su comitente, la Cruz Roja Boliviana Filial Santa Cruz, misma que fue aceptada por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz, mediante su validación en la misma fecha, perfeccionándose en este momento, el hecho generador de la obligación tributaria aduanera.

Transcurrido el tiempo, con precisión, el 26 de diciembre de 2011, la Administración Tributaria Aduanera emitió la Vista de Cargo AN-GRSGR-VIRZA-VC-049/2011 de 16 de diciembre, que fue notificada mediante cédula a la Cruz Roja Boliviana Filial Santa Cruz, el 25 de enero de 2012, actuación que establecía una deuda tributaria de 20.350,01 UFV's, por el impuesto al valor agregado, gravamen arancelario, multa por contravención aduanera y presunta contravención de omisión de pago, por falta de regularización de despacho inmediato.

Ahora bien, conforme a lo dispuesto por la normativa citada precedentemente, para el trámite de los despachos inmediatos con exención de tributos aduaneros, se otorga al importador un plazo de sesenta días para efectuar la regularización del despacho aduanero, esta regularización se refiere a la obligación que tiene el importador de presentar ante la administración tributaria los documentos soporte de la DUI descritos en el art. 11 del D.S. N° 25870 RLGA, acto que implica tan solo la presentación y verificación de los originales exigibles para el despacho, sin constituirse en ningún momento en plazo para el pago de la obligación tributaria.

De acuerdo a lo establecido en el art. 59 y 60, parág.1 de la L. N° 2492, el cómputo para la prescripción debe realizarse considerando el momento en que nace y se perfecciona el hecho generador, que en la especie se produjo el 19 de agosto de 2005, momento en que se presentó, aceptó y validó la DUI C-16798 de 19 de agosto, por lo que una vez efectuado el cómputo del término establecido para la prescripción conforme a las reglas dispuestas por la normativa citada, este empezó a correr el 1 de enero de 2006 y finalizó el 31 de diciembre de 2009.

En consecuencia, la Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-08/2012 de 14 de agosto de 2012, que fue notificada a la Cruz Roja Boliviana Filial Santa Cruz, el 20 de diciembre de 2012, dictada dentro de las facultades de la administración aduanera, a esa fecha, ya se encontraba prescrita, por lo que si la intención de la Administración Tributaria Aduanera era interrumpir la prescripción, debió accionar su facultad de determinación de la deuda tributaria a través de un procedimiento de fiscalización aduanera posterior, antes del 31 de diciembre de 2009, siendo responsabilidad de los funcionarios de la Administración Tributaria Aduanera, el inicio de dichas acciones dentro de los plazos pertinentes.

Por lo anterior, se concluye que respecto al cómputo de la prescripción, este reclamo ya fue planteado y resuelto en la instancia jerárquica, al presente los fundamentos de la ratio decidendi de la resolución impugnada, se mantienen incólumes, porque si bien la DUI C-16798 de 19 de agosto de 2005, se constituye en el hecho generador de la obligación tributaria, consta en obrados, que la siguiente acción ejercida por la Administración Aduanera fue la emisión de la Vista de Cargo AN-GRSGR-VIRZA-VC-049/2011 de 16 de diciembre, notificada al sujeto pasivo recién el 25 de enero de 2012, cuando ya se había operado la prescripción tributaria; tomando en cuenta que conforme dispone el art. 61 de la L. N° 2492, es evidente que no existió interrupción del término de la prescripción, como determinó acertadamente la autoridad demandada, en virtud al principio de legitimidad previsto en el art. 64 de la citada norma tributaria, a tiempo de resolver el recurso jerárquico dentro del proceso en sede administrativa.

Por otro lado, de la revisión de antecedentes, concretamente del memorial del recurso jerárquico de fs. 80 a 81 del anexo 1, interpuesto por la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional, se evidencia que la entidad recurrente impugnó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0306/2013 de 3 de mayo, alegando únicamente que: "...para que opere la figura de la prescripción es necesario que exista una solicitud expresa por parte del sujeto pasivo y de acuerdo a la verificación de los antecedentes no cursa en ninguno de los actuados dicha solicitud mediante la cual se haya requerido la prescripción..."; aspecto que fue respondido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, haciendo primero una cita de la normativa tributaria respecto a la figura de la prescripción y luego aplicando dicha normativa al caso concreto y señalando respecto a la solicitud de prescripción inexistente a criterio de la entidad demandante, que la Cruz Roja Boliviana Filial Santa Cruz, mediante memorial presentado el 25 de mayo de 2012 (cursante a fs. 37 a 40 del anexo 2, corroborado por este Tribunal), solicitó se deje sin efecto la Vista de Cargo en virtud a la prescripción; de igual manera en el memorial de recurso de alzada interpuesto por el sujeto pasivo, invocó la prescripción, por lo que no correspondía el argumento de la Administración aduanera respecto a que no existiría solicitud expresa de prescripción.

Lo expuesto denota que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, dio respuesta clara y precisa al único aspecto planteado por la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional en el memorial de recurso jerárquico. En ese sentido, se observa que aspectos como los señalados en el memorial de demanda contenciosa administrativa, afirmando que tanto la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional como la General, a momento de emitir sus resoluciones de recursos de alzada y jerárquico, debieron pronunciarse por cuerda separada respecto a la prescripción de la potestad aduanera, diferenciando por un lado la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada y por otro la facultad de establecer e imponer sanciones administrativas, además de la imprescriptibilidad de la facultad de ejecutar la deuda tributaria, planteados en esos términos, no fueron motivo de impugnación dentro del recurso jerárquico; en todo caso, la entidad demandante ante la revocatoria total la Resolución Determinativa AN-VIRZA-R.D.S-08/2012 de 14 de agosto, debió plantear en estos términos todos esos aspectos al momento de interponer recurso jerárquico; sin embargo, al no haberlo hecho y no exponer dichos extremos como agravios oportunamente en la instancia jerárquica, la AGIT se encontraba impedida de emitir criterio sobre los mismos, resolviendo correctamente de forma expresa, positiva y precisa, sólo sobre las cuestiones planteadas conforme a lo dispuesto por el art. 211 de la L. N° 3092, en resguardo del principio de congruencia.

Al no haberse impugnado estos puntos en forma oportuna ante la instancia jerárquica, se tiene como un acto libre y expresamente consentido, habiendo la entidad demandante, renunciado al ejercicio de impugnar estos hechos, consiguientemente, este tribunal tampoco puede pronunciarse sobre los mismos, por cuanto la demanda contenciosa administrativa, no es la vía para este tipo de actos, sino para asumir el control de legalidad de la actividad administrativa, garantizando los derechos e intereses de los ciudadanos frente a las acciones de la

administración, es decir, dar solución al conflicto jurídico que crea el acto de la autoridad administrativa cuando este vulnere derechos subjetivos o agrave intereses legítimos de las partes.

V. Conclusiones.

La fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos esgrimidos por la administración tributaria, permite concluir que la entidad demandante no ha justificado ni demostrado su pretensión, por cuanto la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en infracción de ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho. En consecuencia, corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativos, y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia, declarando IMPROBADA la demanda de fs. 17 a 22 de obrados, interpuesta por la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01199/2013 de 29 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Relatora: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



92

**Fundación FOOD FOR THE UNGRY INTERNATIONAL /BOLIVIA c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Chuquisaca.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 74 a 82, en la que la Fundación contra el Hambre / Bolivia representado legalmente por Oscar Ramiro Montes Mollo y Felipe Vera Botello que impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0779/2013 de 18 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 88 a 90, réplica de fs. 113 a 114, dúplica de fs. 117, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la Administración Aduanera notifico a la Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda. Y a la Fundación contra el Hambre / Bolivia respectivamente, con la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 208/2012 de 8 de octubre de 2012, por el vencimiento del plazo de 60 días para la regularización de la importación con exoneración de tributos de mercancía, bajo la modalidad de despacho inmediato.

Por Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 241/2012 de 19 de diciembre de 2012, se declaró firme la Vista de Cargo, por lo que contra la misma el interpusieron recurso de Alzada, que por Resolución ARIT-LPZ/RA 261/2013 de 8 de abril de 2013, anula la resolución determinativa, con reposición hasta la vista de cargo inclusive, y que la administración inicie una nueva fiscalización posterior conforme el art. 104 de la 2492 y arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310 y la R.D. N° 01-008-11, resolución de alzada que fue confirmada por Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0779/2013 y Auto Motivado AGIT-RJ 0072/2013, pero con fundamento distinto que el de alzada, que previo el cobro, la administración deberá verificar si el operador inicio el trámite de exoneración tributaria que se encuentra pendiente o si cuenta con la resolución de exención, considerando que de la procedencia o improcedencia de la exención dependerá la existencia de la obligación exigible.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusa la violación al debido proceso y derecho a la defensa consagrada en el art. 115 parágrafo II de la C.P.E., por falta de pronunciamiento, ya que la resolución de alzada anula obrados hasta el vicio más antiguo, pero no se pronuncia sobre los demás aspecto impugnados en esa instancia como: a) la errónea calificación del ilícito de omisión de pago; b) errónea calificación del ilícito de contravención por vencimiento de plazo; y c) la donación de alimentos se encuentra exenta del pago de tributos.

Sin embargo, la resolución jerárquica, considera improcedente la nulidad dispuesta en instancia de alzada, y determina otra nulidad pero por aspectos diferentes omitiendo pronunciarse sobre los aspectos impugnados en alzada, indicando a su vez que existe jurisprudencia sobre la falta de pronunciamiento del Tribunal Supremo de Justicia respecto al deber de pronunciamiento por lo aspectos demandados y no resueltos en primera instancia “como efecto de fallar entre otros a favor del demandante” sala social y administrativa, A.S. N° 376 de 26/09/2012.

Sobre la vulneración al debido proceso, el pronunciamiento ultra petita y extra legal, ya que el recurso jerárquico interpuesto por la Aduana, solo se planteó como agravio la incorrecta nulidad dispuesta en resolución de alzada, y ningún otro argumento relativo al cobro directo de las declaraciones de importación que no hayan sido regularizadas por falta de pronunciamiento en la emisión de la resolución de exención, por ello ese pronunciamiento resulta ser de oficio, ultra petita y extra legal, al anular la vista de cargo y dispone el cobro directo y sin previo proceso administrativo, lo que vulnera el principio denominado prohibición dereformatio in peius, que significa que los pronunciamientos de la sentencia de instancia que no hayan sido impugnados por ninguno de los litigantes quedan excluidos de toda posibilidad de revisión por parte del órgano jurisdiccional superior, al quedar delimitada la actividad decisoria, tanto como subjetiva como adjetiva a lo planteado, como también se contradice el principio de congruencia como elemento del debido proceso y el art. 211-I de la L. N° 2492, fundando su facultad de anular el acto administrativo en el art. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo, o sea hasta la vista de cargo, que según la AGIT no debió ser emitida, debiendo cobrarse en forma directa sin juicios previos, tal precepto legal, cuando se trata de defecto de forma, a la autoridad no le es permitido aplicar una anulabilidad por cuanto esta se limita a los casos en que el acto no alcanza su fin, lo que en el presente caso no es evidente porque en la vista de cargo, se estableció un supuesto tributo que se pretende reemplazar con la ejecución de una declaración (póliza) que no cursa en el expediente, o que exista indefensión, debiendo ser ese el fundamento para la anulación dispuesta por la autoridad jerárquica, y que la propia AGIT en muchos de sus fallos delimito su competencia en razón del principio de congruencia, tal como ocurrió en las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 0051/2012 de 9 de julio y AGIT-RJ 0203/2012 de 9 de abril.

Que la vulneración del derecho a la defensa, ocurre al disponer el cobro directo de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan, pero estas sanciones, el fundamento de la resolución impugnada consiste en que la declaración de las mercancías de importación a consumo con exoneración de tributos aduaneros bajo la modalidad de despacho inmediato, constituye una declaración jurada, es decir, un tributo de ejecución tributaria, por lo que debió aplicarse el procedimiento previsto en el art. 10 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, y en su defecto, al art. 108-6 de la L. N° 2492, al respecto realizo una transcripción de los puntos ix, xvi y xvii de la resolución jerárquica impugnada, indicando que dicha argumentación vulnera el derecho a la defensa, por lo que sería erróneo el criterio que la declaración de mercancías de importación con exoneración de tributos despachada bajo la modalidad de despacho inmediato que constituiría una declaración jurada, por tanto un título de ejecución tributaria de inmediata ejecución o de ejecución forzada, y que no considero que la declaración jurada a la que hace referencia el art. 108-I-6 de la L. N° 2492, debe ser determinada por el sujeto pasivo, sin ninguna intervención por parte de la administración, lo que se denomina autodeterminación, que en otros términos consiste que el sujeto pasivo de manera voluntaria decide liquidar cuanto corresponde pagar por concepto de tributos.

Que en el caso concreto, la Fundación ni la ADA CIDEPA Ltda., declararon en la declaración de importación, antes denominada póliza de importación, ningún monto a pagar, ni ninguna declaración de importación de tributos bajo la modalidad de despacho inmediato, determina o autoliquidada la autoliquidación, de la deuda con cero (0) como tributo a pagar, lo que en el DUI C-10224 no existe auto determinación ni por el consignatario ni por el despachante de aduanas, la mencionada DUI no fue puesta en conocimiento de la AGIT, ni cursa en el expediente administrativo, por lo que la suma que pretendía cobrar la Aduana emerge y nace de la vista de cargo, que efectúa una liquidación llamada liquidación de la Administración Aduanera, que después de la presentación de descargos se emitió la Resolución Determinativa, lo cual fue impugnada en alzada y luego jerárquico.

Que el precepto contenido en el art. 12 de la LGA, indica claramente que en materia aduanera no está previsto la determinación mixta, o sea, sobre la base de declaración de mercancía que se declara cero tributos, la administración no tiene facultad de efectuar liquidaciones y disponer a su cobro como dispuso la resolución jerárquica, que incurre en violación al derecho a la defensa.

Concluye indicando que existe contradicciones entre la resolución impugnada con las propias resoluciones de la AGIT (AGIT-RJ 505/2012 de 9 de julio y AGIT-RJ 663/2012 de 9 de julio).

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda en todas sus partes, y en consecuencia se anule los referidos fallos dictados por la Directora Ejecutiva a.i. de la AGIT, hasta que esta entidad dicte nueva resolución considerando quien deberá pronunciarse únicamente sobre lo agravios planteados por el recurrente la administración de aduana, conforme el parág. I del art. 211 del CTB.

### III. De la Contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 13 de marzo de 2014, que cursa de fs. 83 a 86, señalando lo siguiente:

No obstante que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0779/2013 de 18 de junio, se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos, indica lo siguiente:

Se debe tener presente que la vista de cargo unifica procedimientos y la Resolución Determinativa, la Aduana Nacional realizo determinación de oficio cuyo procedimiento debe enmarcarse en las previsiones establecidas para el efecto, ya que la mercancía fue sometida a control durante el despacho con su respectivo sorteo a canal, y reiterada del recinto aduanero con posterioridad a la autorización del levante, se tiene que los actos procesales deberían realizarse dentro de una fiscalización posterior, que se inicia con la notificación de la respectiva orden de fiscalización, debiendo considerarse que este tipo de control, conforme la R.D. 01-008-11 tiene la finalidad de comprobar el correcto



cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras posterior al despacho aduanero, que en el presente caso el despacho aduanero se encuentra pendiente.

La administración aduanera realizó acciones dirigidas al cobro emergente de una DUI, cuya mercancía fue despachada sin el pago de sus tributos aduaneros, lo que se encontraba condicionado a la regularización con la presentación de la resolución que otorga la exención del pago de tributos, contrariamente la Aduana realizó sus acciones mediante una determinación de oficio que no se ajusta a lo señalado en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310, por lo que emitió de forma directa la vista de cargo, unificando procedimientos, que posteriormente dictar la resolución determinativa, lo que suplanta y desecha la declaración hecha por el contribuyente, que emerge de una autodeterminación realizada por el mismo, por lo que las actuaciones para el cobro de la obligación impaga, por el efecto de la falta de solicitud de la exacción y del pago de impuestos internos, debieron enmarcarse en lo señalado en el 4° párrafo del art. 10 del D.S. N° 25870 (RGLA), modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310 (RCTB) y los arts. 11 y 12 de la LGA, que permiten a la Administración Aduanera, efectuar la liquidación de la deuda tributaria que no se pagó por la DUI, sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria, y que el procesamiento de los ilícitos tributarios, ya que los mismos no están vinculados a una determinación de oficio en el marco de los arts. 95 y siguientes de la L. N° 2492, debiendo efectuarse en observancia del art. 168 de la norma antes citada y de la R.D. 01-011-04 de la Aduana Nacional. Por lo que la administración aduanera debió verificar primeramente si el operador hubiera iniciado algún trámite de exoneración tributaria que se encuentre pendiente o si ya cuenta con la resolución de exención tributaria, ya que de existir eso definirá la existencia de alguna obligación por pagar, por lo que se debe subsanar el procedimiento, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la vista de cargo, de conformidad a lo previsto en los arts. 36-II de la L. N° 2341, y 55 del D.S. N° 27113, aplicables de forma supletoria por mandato del art. 74 de la L. N° 2492.

#### II.1. Petitorio.

Concluye su fundamento, solicitando se declare IMPROBADA la demanda.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de los antecedentes administrativos, como recursivos y la resolución administrativa impugnada, se evidencia los siguientes hechos:

De fs. 67 a 69 de los antecedentes administrativos, consta que el 4 de marzo de 2008, la ADA CIDEPA Ltda. Por cuenta de su comitente Fundación contra el Hambre/Bolivia, registro y valido la DUI C-3020, bajo la modalidad de despacho inmediato, sin el pago de tributos de importación de 5.152 sacos de maíz con soya.

De fs. 64 a 66 de antecedentes administrativos, cursa el Informe Técnico AN-GRLPZ-LAPLI/2116/12, que señala de acuerdo al reporte de SIDUNEA++ que el despacho inmediato están pendientes de regulación porque ni la ADA ni el importador presentaron la resolución de exención tributaria en el plazo de 60 días conforme a ley.

De fs. 51 a 63 de los antecedentes administrativos, consta la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 00208/2012 de 8 de octubre, que establece una deuda tributaria de 350.916,55 UFV por contravención de omisión de pago que incluye tributo omitido, intereses y multa del 100% del tributo omitido, más la sanción por la contravención aduanera por vencimiento de plazo.

De fs. 16 a 50 de los antecedentes administrativos, cursa las pruebas de descargo presentadas por la ADA y la Fundación contra el Hambre/Bolivia. Que por Informe Técnico AN-GRLPZ-LAPLI N° 3150/12,

Recomienda emitir la correspondiente resolución determinativa y declarando firme la Vista de Cargo.

De fs. 1 a 12 de los antecedentes administrativos, cursa la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 241/12 de 19 de diciembre, que declara firme la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 00208/2012 de 8 de octubre, contra la ADA CIDEPA y la Fundación contra el Hambre/Bolivia, por unificación de procedimientos en cuanto a la omisión de pago, multa por omisión de pago y contravención aduanera por 350.916,55 UFV.

De fs. 69 a 81 de antecedentes administrativos, cursa la Resolución ARIT-LPZ/RA 261/2013 de 8 de abril de 2013, que anula la resolución determinativa, con reposición hasta la vista de cargo inclusive, y que la administración inicie una nueva fiscalización posterior conforme el art. 104 de la 2492 y arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310 y la R.D. N° 01-008-11, resolución de alza que fue impugnada en recurso jerárquico, resuelto por Resolución Jerárquico AGIT-RJ 0779/2013, (112 a 124) y Auto Motivado AGIT-RJ 0072/2013 (136 a 138), que confirma la resolución de alza con fundamento distinto al de alza, indicando que previo el cobro, la administración deberá verificar si el operador inicio el trámite de exoneración tributaria que se encuentra pendiente o si cuenta con la resolución de exención, considerando que de la procedencia o improcedencia de la exención dependerá la existencia de la obligación exigible.

#### IV. De la problemática planteada.

De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene: que al existir denuncia de vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar lo siguiente:

Si la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0779/2013 y Auto Motivado AGIT-RJ 0072/2013, que confirma la resolución de alza, pero con distinto fundamento que la resolución de alza, indicando que previo el cobro, la administración deberá verificar si el operador inicio el trámite de exoneración tributaria que se encuentra pendiente o si cuenta con la resolución de exención, considerando que de la procedencia o improcedencia de la exención dependerá la existencia de la obligación exigible, vulnero el procedimiento y normativa establecido por ley.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones de orden legal.

Que el art. 131 del Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado por D.S. N° 25870, dispone que "... las donaciones procedentes del exterior y consignadas expresamente a instituciones de beneficencia para su distribución gratuita, así como las importaciones realizadas por el cuerpo diplomático y consular, organismos internacionales acreditados en el país y por entidades estatales, regularizarán los trámites de despachos inmediatos dentro del plazo improrrogable de sesenta (60) días con la presentación de la declaración de mercancías acompañada de la documentación de respaldo y la resolución de exoneración tributaria emitida por el Ministerio de Hacienda, en los casos que corresponda..."

Así también debemos indicar que, el debido proceso en términos generales, se trata de una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas, debiendo ser atendida por un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Por lo que en materia aduanera se tiene que para la determinación de una deuda tributaria se deben tomar muy en cuenta lo establecido en la L. N° 2492 del CTB, entre otras normativas de orden legal que pasamos a indicar:

El art. 12-c) de la LGA establece que la determinación de la obligación tributaria aduanera puede realizarse mediante liquidación por parte de la Administración Aduanera; de igual forma el art. 47 del CTB en concordancia con el art. 45 del RCTB refieren que la deuda tributaria se encuentra constituida por el tributo omitido, multas e intereses, a cuya consecuencia se da el procedimiento establecido por el último párrafo del art. 10 del RLGA que señala: "En caso de incumplimiento de pago, la administración aduanera procederá a notificar al sujeto pasivo, requiriéndole para que realice el pago de la deuda aduanera, bajo apercibimiento de cobranza coactiva"; empero, en el caso de análisis no aconteció esta formalidad, puesto que no se siguió este procedimiento, porque directamente se emitió la vista de cargo y posteriormente la resolución determinativa unificando procedimientos en una determinación de oficio, que debió remitirse a las facultades previstas en los arts. 21, 100 y 104 de la L. N° 2492, traducidos en control durante despacho, control diferido inmediato o fiscalización posterior; teniendo en cuenta que en el caso de autos, la importación de mercancías bajo el régimen de despacho inmediato efectuado al amparo del art. 91 de la LGA, no fue regularizada en el plazo de seis meses previsto en el art. 131 del RLGA, aprobado por D.S. N° 25870, vigente al momento de la importación, por lo que no corresponde el procedimiento señalado en el 4° párrafo del art. 10 de la RGLA (D.S. N° 25870), modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310 (RCTB); 11 y 12 de la LGA, que permite a la administración aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la DUI sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria, por otro lado también no se puede considerar lo ilícitos tributarios porque no están vinculados a una determinación de oficio, realizados en el marco de los arts. 95 y siguientes de la L. N° 2492, debiendo más bien efectuarse en el marco del art. 168 de la norma antes citada y la R.D. 01-011-04 de la Aduana Nacional.

En el presente caso, la Fundación contra el Hambre/Bolivia, si goza de la exención por la importación de las mercancías donadas, conforme establece el art. 91 de la LGA, ya que estas se trata de importaciones con fines específicos en el marco de tratados y convenios internacionales o de contratos de carácter internacional suscritos por el Estado Boliviano, y que de enmarcase en lo preceptuado en el art. 93 de la LGA, que la mercancía importada sea objeto de comercialización final, se debería pagar los impuestos correspondientes, y que al no configurarse en este precepto, se debió realizar el procedimiento de fiscalización, ya que no existía una autodeterminación que permita efectuar el requerimiento de pago y su correspondiente ejecución, criterio que concuerda al entendimiento de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 261/2013 de 8 de abril de 2013.

#### Conclusiones.

De lo expuesto, se concluye que los actos de la administración aduanera que determinaron la deuda tributaria, así como el razonamiento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, han sido emitidos en franca vulneración de las normas que rigen el procedimiento tributario aduanero, en consecuencia al existir actuaciones y procedimientos viciados de nulidad, que vulnera el derecho a la defensa en su componente al debido proceso, por lo que corresponde dar la razón al demandante en su pretensión.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 74 a 82, y en su mérito revoca totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 779/2013 de 23 de julio, y Auto Motivado AGIT-RJ 0072/2013 de 4 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 261/2013 de 8 de abril de 2013.

**Relatora: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



93

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Potosí.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 38 a 44 de obrados, que impugna la Resolución R.J. No. 1019/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación del tercero interesado de fs. 55 a 57, la contestación de fs. 107 a 110, replica de fs. 114 a 115, duplica de fs. 119, los antecedentes procesales.

I Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Que por Informe N° IBMETRO-DML-INF-240/2012, emitido por el técnico del Instituto Boliviano de Metrología, certifican que los certificados presentados por la ADA "SAA Srl." correspondiente a la DUI 2011/543/C-1475 de 1 de agosto de 2011, no existen y no están registrados en ninguno de los archivos de IBMETRO-CENTRAL LA PAZ, ante la falta de la certificación medioambiental la administración aduanera después de valoración de la prueba y otros actuados se emite la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULPR-RS- 61/2012 de 27 de diciembre de 2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando, en contra de la importadora del vehículo, y en consecuencia se dispone al no existir la mercancía comisada la aplicación de lo establecido en el art. 181-II de la L. N° 2492, imponiéndole la sanción económica con el pago de una multa igual al 100% del valor de la mercancía que haciende a Bs 316.056.00.

I.2 Fundamentos de la demanda.

Indica que, la Autoridad de Impugnación Tributaria establece que el procedimiento no prevé la elaboración de un acta de intervención por lo que supone que dicha comprobación debió ser a través de una fiscalización, sin considerar lo previsto por los arts. 186 y 187 del Cód. Trib. Boliviano, art. 410 de la C.P.E. Sin considerar que las leyes son de cumplimiento obligatorio, como también existe ampulosa doctrina y lineamiento de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Con relación a la notificación del procedimiento sancionador, indica que no existió indefensión, toda vez que fue notificado con la resolución sancionatoria y es por eso que planteo su recurso de alzada conforme establece el art. 143 del CTB, dentro de ese recurso que no presento ningún documento probatorio, de lo que se infiere que el recurrente nunca a estado en estado de indefensión.

Que sobre el Informe de IBMETRO la AIT-Chuquisaca no considero lo establecido por el art. 111-k) del RLGA ni lo consignado en el art. 101 de la misma disposición legal en el entendido que toda documentación presentada debe ser completa, correcta y exacta, y que conforme el art. 45-e) de la Ley General de Aduanas la Agencia Despachante de Aduanas es la custodia de la documentación y el control diferido regular.

Con relación a la falta de fundamentación técnica legal, el art. 111-k) del RLGA establece documentación soporte que debe contener todo despacho aduanero, de igual forma el art. 101 de la misma disposición legal en el entendido que toda documentación presentada debe ser completa, correcta y exacta, que al respecto el CTB es claro al señalar en su art. 181-b) que: "Constituye contrabando el que realice tráfico de mercancía sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por la norma aduanera o por disposición especial."

De la anulabilidad de los actos administrativos por indefensión del administrado, en el presente caso el despacho aduanero no cumplió con los requisitos mínimos establecido en los arts. 111-k) y 101 del RLGA, por consiguiente no se puede alegar que la AIT-Chuquisaca, en que por el hecho de no existir el Certificado de IBMETRO no es elemento suficiente para calificar la conducta como contrabando.

Que el art. 48 de la L. N° 2492, caramente señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados en las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el termino faculta a la administración de aduana a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga a establecer como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control

posterior y los consiguientes actuados por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, por lo que el procedimiento regular es totalmente valido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuo su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB. Ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras.

Con relación al procedimiento penal iniciado, el mismo no es para determinar la validez o no del certificado, es para determinar quién fue el responsable de la elaboración y uso de este documento, y atribuir el hecho punible a un determinado sujeto y sancionar esta acción, lo que esto no convalidara el certificado que al contrario solo sancionara el hecho, situación distinta al proceso de contrabando.

### I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se Revoque la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1019/2013 de 17 de julio. y en consecuencia confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-RS N° 061/2012 de 27 de diciembre de 2012.

### II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 107 a 110 de obrados, contesta la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

Sobre el procedimiento de control diferido regular, conforme los antecedentes se evidencia que la Administración Aduanera comunico el inicio del control diferido a la ADA SAA, pero no le notificó al importador, conforme está previsto en el anexo III diligencia, de la R.D. N° 01-004-09, emitiendo el informe AN-IFIPR-I-50/2012, que indica que se debe anular la DUI C-1475 por no existir el certificado medioambiental de IBMETRO, por lo que establecen indicios de contrabando, y que existen indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO, lo cual fue recogido en el acta de intervención y la resolución sancionatoria, en tal sentido la R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo, no prevé el procedimiento a seguir en caso de la comisión de contravención aduanera de contrabando. Por lo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido, consiste en comprobar que los datos declarados en la DUI y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos conforme lo establece en la normativa aduanera y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310 la Aduana Nacional tiene las facultades de control, en las fases de control anterior durante el despacho y control diferido y que la investigación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases podrán ser objeto de fiscalización posterior.

Sobre la notificación del procedimiento sancionador, la Aduana Nacional a la conclusión del control diferido regular, debió iniciar el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, notificando con la Orden de Fiscalización al operador con el objeto de verificar e investigar los hechos y actos emergentes del despacho aduanero con la DUI observada en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310 para no quebrantar su derecho a la defensa y al debido proceso del administrado.

Respecto a la falta del certificado de IBMETRO, al haberse encontrado vicios más antiguos en cuanto a la incorrecta aplicación del procedimiento en el presente caso, no corresponde mayor pronunciamiento al respecto al tratarse de cuestiones de fondo.

### II. 1. Petitorio.

Concluye su fundamento solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1019/2013 de 17 de julio de 2013.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que el 31 de septiembre de 2012, la Administración Aduanera notificó a Eddy Joe Jaillita Guarachi, con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-013/2012, que indica que en cumplimiento a la R.D. N° 01-004-09, que aprueba el procedimiento de control diferido, solicita a la ADA SAA Srl, la remisión de la DUI C-1475, asimismo, pidió certificación de autenticidad del Certificado N° CM-PT-04-0032-2011, en respuesta el IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, que certifica que no existen y no se encuentran registrados en ninguno de los archivos existentes en IBMETRO-La Paz ni en los archivos de IBMETRO-CBBA, por tanto los certificados no tienen la validez requerida, ya que estas no fueron realizadas bajo procedimientos establecidos por el Instituto Boliviano de Metrología, por lo que presumió se habría incurrido en el ilícito de contrabando, estableciendo un cálculo preliminar de tributos aduaneros en 39.578.97 UFV, otorgando el plazo de 3 días para presentar descargos a todas las personas sindicadas o quienes invoquen derecho propietario.

El 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera emite la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-61/2012, que declaró probada la Contravención Aduanera de contrabando contra Eddy Joe Jaillita Guarachi, en sujeción al art. 181-b) y parág. II de la L. N° 2492, al no existir mercancía comisada, impuso como sanción la multa del 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando, que asciende a Bs 316.056.- Asimismo, instruyó la ejecución tributaria conforme lo establecido en la sección VII del capítulo II del CTB. La captura del vehículo y la anulación de la DUI C-1475, adicionalmente dispuso la remisión de antecedentes al Ministerio Público, para el inicio de la acción penal por la presunta comisión del delito de falsificación de documento.

Notificado el sujeto pasivo con la resolución sancionatoria, éste interpone en contra de la misma recurso de alzada, que es resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca por Resolución ARIT/CHQ/RA 0059/2013 de 22 de abril, que resolvió anular la resolución sancionatoria, por lo que la Administración aduanera interpuso recurso jerárquico, en atención a dicho recurso la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1019/2013 de 17 de julio, que confirma la resolución de recurso de alzada, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

### IV De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe en establecer lo siguiente:

1.- Si la Autoridad demandada realizó correcta interpretación de la normativa conforme establece el Artículo 8 de la L. N° 2492, al confirmar la Resolución de Alzada ARIT/CHQ/RA 0059/2013 de 22 de abril, que resolvió Anular la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-61/2012.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones de orden legal vinculadas al caso:

Respecto al procedimiento de control diferido, el art. 48 del Reglamento del Cód. Trib. Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la administración aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con R.D. 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero. Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 35).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. conclusión del procedimiento diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario Contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando Contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presuma la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional-en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB-

potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

#### IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno a la entidad actora, por lo que resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1019/2013 de 17 de julio, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 38 a 44, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. No. 1019/2013 de 17 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.**

**Relatora: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



94

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: La Paz.**

#### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 50 a 57 vlt. de obrados, impugnando la Resolución R.J. No. 1158/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 70 a 75, los antecedentes procesales.

I Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló la entidad demandante que en uso de las atribuciones conferidas por el Código Tributario Boliviano, la Administración Tributaria el 24 de diciembre de 2012 emitió la resolución administrativa de devolución indebida, en el antecedente de que mediante órdenes de verificación, notificadas al contribuyente Empresa Minera Inti Raymi S.A. se le comunica que se verificará el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias vinculadas al impuesto al valor agregado (IVA), con referencia a las solicitudes de certificados de devolución impositiva, por las declaraciones únicas de devolución impositiva CEDEIM-DUDIE's, habiendo establecido en dicha resolución importe indebidamente devuelto, monto que comprende el impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor del crédito comprometido (Restitución Automática) emergente de las órdenes de verificación externa, conminando además al contribuyente a efectuar el pago por los conceptos referidos y finalmente instruye el inicio por cuerda separada del procedimiento sancionador en contra del contribuyente, determinación que se revocó parcialmente en la instancia de alzada y confirmada en la instancia jerárquica.

## I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- La entidad actora mencionó que la autoridad demandada, después de hacer una relación de los documentos presentados por el contribuyente señala que EMIRSA ha cumplido con lo dispuesto por el art. 98 de la L. N° 1990, sin embargo corresponde aclarar que la administración tributaria en ningún momento desconoció la realización de las exportaciones, lo que cuestiona es la realidad o veracidad económica y comercial plasmada en los documentos de exportación y de solicitud de CEDEIMS (DUES).

Citando el art. 8 del Cód. Trib., la L. N° 1963 en sus art. 1 y 2, refiere que los contribuyentes que pretendan beneficiarse con la devolución de impuestos, deberán ser exportadores de mercancías y en el presente caso, considerando que el contribuyente EMIRSA se encuentra bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo-RITEX el art. 16 de la L. N° 25706 en su parág. III establece que la operación de exportación se perfecciona con la salida definitiva de mercancías y servicios todo acto por el cual mercancías o servicios son comercializados fuera del territorio aduanero, las mercaderías que retornen al territorio aduanero pagarán los derechos arancelarios y se devolverán los valores actualizados de los beneficios recibidos, de la interpretación de la norma se puede establecer que para que un exportador en el régimen RITEX perfeccione su derecho a la Solicitud de Devolución Impositiva, primero debe exportar una mercancía y segundo la mercancía debe ser susceptible de ser comercializada (vendida) fuera del territorio aduanero, debe entenderse que para que un bien pueda considerarse “exportado” para la L. N° 1489, no basta solamente con que pase nuestras fronteras, sino que ese bien debe ser “mercancía”, es decir, debe ser un objeto que se encuentre listo para ser comercializado (vendido), consecuentemente debe existir un comprador final, o en todo caso el comprador directo de la mercancía exportada, en ese entendido, la realizada económica de la EMIRSA a momento de exportar su producto (bullones de oro/plata) es diferente, puesto que se demostró en el proceso de fiscalización que EMIRSA no tiene un bien terminado susceptible de ser comercializado, por tanto el bullón de oro y plata que habría salido de nuestras fronteras no era todavía una mercancía, puesto que estaba sujeto a un proceso de refinación en el consignatario VALCAMBI (que no es el comprador final), posteriormente dará lugar a que existan compradores que se encuentren interesados en el oro ya refinado que se pone a la venta, en consecuencia al extrañarse un requisito esencial para que exista exportación definitiva de conformidad con el art. 3 de la L. N° 1489, repercute en la falta de un requisito esencial para la solicitud de devolución impositiva, además el concepto de mercancías que utiliza la Autoridad demandada solo se refiere para efectos tributarios-aduaneros y no para solicitudes de devolución impositiva y no es suficiente que el contribuyente EMIRSA haya cumplido con lo dispuesto por los arts. 98 de la L. N° 1990 y art. 136 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, puesto que el art. 3 de la Ley de Exportaciones 1489 define claramente cuando se exporta definitivamente las mercancías, por lo tanto la AGIT interpretó erróneamente el art. 198 de la L. N° 1990 y art. 136 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, sin tomar en cuenta lo establecido por el art. 3 de la L. N° 1489.

2.- Es necesario señalar que en una exportación definitiva deba existir un producto terminado susceptible de ser vendido, conforme a la definición del art. 3 de la L. N° 1489, la misma debe efectuarse mediante un contrato con el comprador final, sin embargo dentro del proceso administrativo llevado a cabo en la ARIT el contribuyente señaló que la exportación de lingotes de oro y plata los cierra y concreta verbalmente, sin considerar que en toda exportación se toma en cuenta los Incoterms que son los términos que se utilizan para establecer los derechos y obligaciones de los participantes en una transacción de comercio internacional de forma que estos le dan una interpretación única y universal de las responsabilidades tanto del comprador como el vendedor contraídas en un contrato internacional. En este entendido si la Empresa Minera Inti Raymi S.A. no tiene contratos escritos con sus compradores, ¿cómo determina las responsabilidades e Incoterms de sus Pólizas de Exportación Franco a Bordo? (wheels up-sobre la aeronave), tomando en cuenta además que el objetivo fundamental de los Incoterms consiste en establecer criterios definidos sobre la distribución de gastos y la transmisión de los riesgos entre la parte compradora y la parte vendedora en un contrato de compraventa internacional.

Asimismo en la venta “FOB” el vendedor está obligado a poner la cosa a bordo del barco o medio de transporte indicado, efectuando por su cuenta los gastos, impuestos, derechos y otros que se causen hasta el momento de la entrega al transportador y a obtener los documentos inherentes para entregarlos al comprador o a su representante, el comprador en este caso está obligado, además de pagar el precio en la forma convenida, a correr con el flete, seguro y demás gastos desde el momento del embarque.

Es importante aclarar que el precio de venta del mineral se refleja en el valor FOB que figura en las pólizas de exportación (casilla No. 22) estando dicho valor vinculado a la restitución del IVA mediante valores conforme lo establece el D.S. N° 25705 art. 7 inciso b) y que la determinación del crédito fiscal se lo debe realizar conforme el art. 3-III del D.S. N° 25465, en este sentido el Valor FOB declarado debe figurar con el monto correcto en el Formulario 1137 de declaración única de devolución impositiva a las exportaciones (DUDIE) en la Sección 2-a) Valor FOB declarado o diferencia (valor oficial menos gastos de realización) para la determinación y aplicación del D.S. N° 25705 art. 7-b) y art. 3-3 del D.S. N° 25465.

Por lo expuesto se concluye que el contribuyente consigna en las pólizas de exportación y el Formulario 1137 (Declaración única de devolución impositiva) montos que corresponden a valores FOB provisionales y no definitivos de acuerdo a la realidad económica de los hechos; por tanto al constituirse ambo documentos en declaraciones juradas se incumple el art. 78 de la L. N° 2492, verificada la documentación que respalda las exportaciones el contribuyente no presentó la información fidedigna y real que corresponda a las exportaciones realizadas para que sea considerada como válida por la administración tributaria; por tanto los valores FOB expuestos en las declaraciones juradas presentadas (DUE y F-1137) se encuentran distorsionados, debido a que la Empresa Minera Inti Raymi S.A., sólo registra ingresos por transferencias solicitadas a la Empresa NEWMONT MINING CORPORATION a cuenta de la venta del mineral, verificándose que el contribuyente no percibe pagos directos que provengan de las exportaciones realizadas a la refinería VALCAMBI S.A., documentos que sirven de base para la devolución impositiva de CEDEIM.

3.- La AGIT viola el inc. a) del parág. II del art. 8 de la L. N° 2492, ya que no considera la forma atípica e inapropiada en la que desarrolla sus exportaciones, puesto que la doctrina nos enseña que este criterio apunta a interpretar las leyes tributarias atendiendo a la

veracidad de los hechos de naturaleza económica llevados a cabo con prescindencia de la forma jurídica que se le haya dado a dichos hechos. Dicho en otros términos, el principio de la realidad económica consiste en interpretar las leyes prescindiendo de las estructuras jurídicas que utiliza el contribuyente, que puede ser inadecuadas o no responder a la realidad económica de los hechos, razón por la cual debe considerarse la situación económica real.

El derecho a la solicitud de devolución impositiva se perfecciona cuando existe la venta del metálico al comprador final, conforme prevé el art. 3° de la L. N° 1489, consiguiendo lo que hace el contribuyente es anticipar la solicitud de devolución impositiva (SDI) por volúmenes o cantidades que difieren del volumen vendido, toda vez que como efecto del proceso de refinación la cantidad de producto originalmente extraído de territorio nacional para su refinación y declarado en la DUI, difiere del volumen de venta real. Por tanto el contribuyente no puede beneficiarse con la devolución impositiva, toda vez que la realidad económica de los hechos es distinta a la declarada por la empresa fiscalizada (art. 8° de la L. N° 2492), lo que demuestra que el contribuyente tiene el fin y objetivo de beneficiarse de una devolución impositiva anticipada con una estrategia maliciosa, una de las facultades de la administración tributaria no es el desconocer la legalidad de los Cedeims obtenidos por la Empresa Minera Inti Raymi S.A., sino por el contrario es la de verificar la correcta devolución, que en el caso de EMIRSA se verifica que anticipa su derecho a la devolución impositiva, toda vez que al momento de la exportación no hay venta solamente procede en un envío al exterior para una prestación de servicio y consiste en refinación (como parte del proceso productivo).

Es más no se debe perder de vista que al ser una empresa incorporada al Régimen RITEX, está obligada a cumplir con la normativa establecida para el efecto por lo que tiene un plazo perentorio de 180 días de permanencia de los bienes intermedios y materias primas importadas, vencido el plazo, deben pagar los impuestos por importación, por lo que la Empresa Minera Inti Raymi S.A. ante tal situación y para que no le cobren los impuestos de importación, lo que hace dentro de ese plazo es enviar los bullones de oro/plata al exterior a la refinaria Valcambi para que esté termine el proceso de producción y obtener así los lingotes de Oro y Plata, los cuales recién están listos para la venta, por lo que la administración tributaria no niega que estos sean comercializados en el exterior, lo que si se observa y reitera es el tiempo en el que el contribuyente efectúa su solicitud de devolución impositiva que para el presente caso es anticipada.

Finalmente refiere que la actividad de EMIRSA es la venta de lingotes de oro refinado y no así bullones de oro y plata sin refinar, siendo esencial para la decisión que se tome cual es la actividad económica del sujeto pasivo, ya que en otros casos existen empresas exportadoras que se ocupan de exportar materia prima y que al ser esta su actividad si tienen derecho a la devolución de impuestos, caso diferente al de Inti Raymi que no tiene por actividad la exportación de materia prima sino un producto terminado.

### I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se revoque en parte la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1158/2013 y en definitiva se mantenga firme y subsistente la resolución administrativa de devolución indebida.

### II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 70 a 75, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

La autoridad demandada menciona que corresponde considerar que EMIRSA, mediante Declaraciones Únicas de Devolución Impositiva a las Exportaciones F\_1137, realizó la solicitud de CEDEIM por los periodos de enero, febrero, marzo, abril, julio y agosto de 2008, por un importe de IVA solicitado, asimismo se evidencia que realizó la determinación del valor FOB exportado de donde se establece el importe máximo, así también se tiene de respaldo las facturas comerciales de exportación; pólizas de exportación conforme al detalle consignado en la resolución jerárquica, también se evidencia que cursa en antecedentes la documentación de respaldo a las exportaciones, tales como certificado de ensayos, boletas de garantía, ahora si bien solo se evidencia en antecedentes los certificados de salida de las Pólizas de Exportación C-17949 y C-15911, de la revisión de la documentación presentada por el contribuyente en la instancia de alzada, se evidencia que se adjuntan los Certificados de Salida y los Air Waybill de todas las facturas de Exportación y DUE, asimismo en cumplimiento del art. 174 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, se adjuntó el detalle de las DUI (Declaraciones de admisión temporal para perfeccionamiento activo) que se cancelan y consignan el coeficiente del valor aplicado a las mercancías exportadas, señalando el lote, partida arancelaria y los reportes de exportaciones-producto, mismos que se incluyen en la R.A. N° 36/07. Por lo anterior se puede establecer que lo dispuesto en el art. 89 de la L. N° 1990, fue cumplido por EMIRSA, es decir, que la mercancía fue efectivamente exportada a territorio extranjero, bajo un régimen definitivo, cumpliendo formalidades dispuestas en el art. 136 del Reglamento a la Ley General de Aduanas. Por otra parte, cabe señalar que conforme señala la normativa vigente en la materia, constituyen en "mercancías" los bienes cuya salida y entrada del y hacia el territorio nacional se encuentra sujeta al control de la Aduana Nacional; éstas, se encuentran clasificadas en el "Arancel Aduanero de Importaciones de Bolivia", el cual contempla en su subpartida 7108.12.00.00 "los demás formas en bruto", al "oro en bruto", y la subpartida 7106.91.20.00, a la "plata en bruto semilabrada". De esta forma se descarta lo señalado por el SIN en sentido de que el oro y la plata en bruto exportados por EMIRSA no constituyen mercancías y, por tanto, en los hechos no se habría realizado propiamente una exportación, toda vez que dicho bien pese al estado de procesamiento en el que se encuentre se encuentra comprendido en el Arancel Aduanero, estando sujeto control de la Aduana Nacional, siendo que su salida definitiva de territorio nacional se ajusta a lo previsto en el art. 98 de la LGA; consecuentemente, independientemente al hecho de que la mercancía vaya a someterse a un nuevo proceso productivo en el país de destino de la mercancía, bajo las disposiciones legales se afirma que, en el presente caso, se configuró la exportación, asimismo la normativa en materia de devolución impositiva no contempla aspecto alguno referido al grado de elaboración que debe tener un bien para efectos de la SDI; consecuentemente, la norma no prevé que la devolución impositiva verse únicamente sobre "productos finales", no siendo procedente en caso de exportación de materias primas o bienes intermedios.



Respecto a que en el presente caso no se cumplió con las previsiones del art. 3 de la L. N° 1489, dado que los bienes no son vendidos a VALCAMBI S.A. sino que son comercializados posteriormente se considera que se trata de una interpretación propia de la administración tributaria, debiendo tomarse en cuenta que la relación que el citado artículo hace entre el concepto de exportación definitiva (es decir no temporal) y la comercialización fuera de territorio aduanero nacional versa sobre la idea de que un bien que es vendido al exterior permanecerá definitivamente fuera del señalado territorio aduanero nacional y no reingresará nuevamente al mismo. Consecuentemente, el concepto de que el bien permanezca definitivamente fuera del territorio aduanero va ligado a la finalidad misma de la norma, es decir, el evitar la exportación de componentes impositivos, toda vez que la exportación de bienes no genera débito fiscal, imposibilitándose así la compensación del crédito fiscal emergente de las compras de bienes y servicios relacionados a la actividad exportadora (conforme prevé el art. 11 de la L. N° 843), situación que financieramente repercutirá en el precio del bien exportado. Asimismo, resulta importante mencionar que la lectura e interpretación de un artículo debe realizarse en el contexto de las demás disposiciones de un cuerpo legal; en el presente caso, no resulta factible abstraer el texto del art. 3 de la L. N° 1489 del resto de los artículos de la ley, los cuales tratan: la definición (por oposición) de exportación temporal, concepto de exportación en función al ingreso a zonas francas; la lista de situaciones que no constituyen exportación; tratamiento tributario arancelario; entre otros. De igual manera, cabe resaltar el hecho de que las disposiciones reglamentarias a la devolución impositiva ligadas al cumplimiento de formalidades contempladas para la exportación en los términos que establece la L. N° 1990 y su reglamentación, buscando establecer mecanismos que permitan comprobar que los bienes salieron efectivamente del territorio nacional. Por lo expuesto se tiene que EMIRSA cumplió con la normativa necesaria para la solicitud de CEDEIM, al haber presentado todos los documentos necesarios que evidencian la Exportación Definitiva realizada.

En cuanto a la falta de contratos con los compradores finales y valor FOB declarado en el formulario 1137, cabe señalar que el concepto de contrato, no contempla únicamente convenciones realizadas a través de un documento escrito, sino que versa sobre todo acuerdo de voluntades entre dos partes, en este marco debe diferenciarse que la existencia de un documento escrito incluso revestido de ciertas formalidades, puede ser exigida por disposiciones normativas, a efectos del cumplimiento de requisitos fijados para determinado trámite, consecuentemente, en materia de devolución impositiva, se tiene que la exigencia de un contrato entre vendedor y comprador se establece únicamente para efectos del art. 10 del D.S. N° 25465.

Respecto a la falta de interpretación de la realidad económica de las solicitudes de CEDEIM, corresponde indicar que el art. 12 de la L. N° 1489, modificado por el art. 1 de la L. N° 1963, respecto a la adopción del denominado principio de neutralidad impositiva, establece que los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. Asimismo lo referido en el art. 13 de la L. N° 1489, como mecanismo destinado a evitar la señalada exportación de componentes impositivos dispone la devolución de un monto igual al impuesto al valor agregado (IVA) pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas, en consecuencia resulta claro que la devolución impositiva es un mecanismo destinado únicamente a evitar que el crédito fiscal emergente de las compras vinculadas a la actividad exportadora no repercutan en el producto exportado, es decir, no se exporten componentes impositivos, como efecto de la no generación de débito en las ventas destinadas a la exportación, bajo este marco, resulta importante considerar que la norma tributaria, bajo el mencionado método de interpretación de la realidad económica debe ser interpretada en función a la intención con la que fue concebida, es decir a efectos de gravar determinadas expresiones de capacidad contributiva, más allá de las figuras legales que deba utilizar como elementos para definir el acaecimiento del hecho generador, por tanto, se tiene presente que siendo que la figura de la exportación corresponde a una definición legal fijada por otra área del derecho, la forma puede prescindirse observándose si se cumple o no con la finalidad misma de la norma objeto del presente caso. Consecuentemente se tiene que en el presente caso, tratándose de una SDI y considerando que la finalidad de la devolución impositiva es únicamente la de evitar la exportación de componentes impositivos, se tiene que el hecho de que la mercancía haya salido efectivamente del territorio aduanero nacional, situación que no es cuestionada por la administración tributaria implica el cumplimiento de los fines de la norma, situación contraria se produciría en el caso de que, pese a existir la documentación y contarse con una exportación meramente formal, se compruebe que dicha operación no existió, resultando válido prescindir de la forma para evidenciar si la operación tiene o no sustento, adicionalmente siendo que los presupuestos del parágrafo II del art. 8 de la L. N° 2492 facultan a la administración tributaria prescindir de las formas jurídicas cuando se incurra en situaciones tales como el fraude de ley (simulación) o abuso de derecho corresponde a la misma demostrar de qué forma las figuras empleadas tienen la única finalidad de buscar ventajas fiscales, siendo contrarias a las normas impositivas, situación que en el presente caso por todo lo señalado anteriormente no se produjo.

#### II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1182/2013.

#### III Antecedentes administrativos y procesales.

Que el 24 de diciembre de 2012 la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la resolución administrativa mediante Órdenes de Verificación Nos. 0009OVE00016, 0009OVE00097, 0009OVE00148, 0009OVE00186, 0009OVE00651 y 0009OVE00643, todos de 3 de enero de 2012, por la que se establece como importe indebidamente devuelto el monto de UFV 25.675.586.- equivalentes a Bs 46.198.338.-, monto que comprende el impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido (restitución automática), emergente de las Órdenes de Verificación Externa en los Periodos Fiscales enero/2008, febrero/2008, marzo/2008, abril/2008, julio/2008 y agosto/2008 por el impuesto al valor agregado (IVA), al contribuyente empresa Minera Inti Raymi S.A., en estricta observancia de lo establecido por el art. 128 de la L. N° 2492 y art. 19-1 Caso 2-c) de la Resolución Normativa de Directorio No. 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007, conminando además al contribuyente al pago por concepto de impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido (Restitución automática), debidamente notificado con dicha el sujeto pasivo interpuso el correspondiente recurso de alzada impugnando la resolución

administrativa de devolución indebida, luego de realizados los trámites pertinentes el recurso es resuelto mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0518/2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz que resolvió Revocar Parcialmente la resolución administrativa de devolución indebida, dejando sin efecto el importe de Bs 24.435.519.- observado como IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente por los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, julio y agosto 2008; manteniendo firme y subsistente el importe de Bs 18.108.- por concepto de IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente por depuración de crédito fiscal no vinculado a la actividad exportadora, correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, julio y agosto 2008, en conocimiento de dicha determinación, la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso en contra de la citada resolución el recurso jerárquico, por lo que el 23 de julio de 2013 la Autoridad demandada emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1158/2013 por la cual confirma la Resolución ARIT-LPZ/RA0518/2013, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe al siguiente hecho puntual:

1.- Si la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1158/2012 (sic), interpreta erróneamente el art. 98 de la L. N° 1990 y el art. 136 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, al no considerar lo dispuesto por el art. 3 de la L. N° 1489.

2.- Sobre la falta de contratos con los compradores finales y el valor FOB declarado en el formulario 1137.

3.- Si la autoridad demandada viola el inciso a) del parágrafo II del art. 8 de la L. N° 2492, al no interpretar la realidad económica de las solicitudes de CEDEIM's de EMIRSA.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

1.- Si la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1158/2012, interpreta erróneamente el art. 98 de la L. N° 1990 y el art. 136 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, al no considerar lo dispuesto por el art. 3 de la L. N° 1489.

El art. 98 de la Ley General de Aduanas señala: "Exportación Definitiva es el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que salen del territorio aduanero y que están destinadas a permanecer definitivamente fuera del país, sin el pago de los tributos aduaneros, salvo casos establecidos por ley". Y el art. 136 del reglamento a la Ley General de Aduanas dispone: "(Inicio y etapas del despacho aduanero de exportación).- Los despachos aduaneros de exportación podrán tramitarse directamente por los exportadores o a través de un despachante de aduana y se iniciarán con la presentación de la declaración de mercancías de exportación. Dicha presentación podrá efectuarse por escrito o por medios electrónicos, acompañando la siguiente documentación: a) Factura comercial. b) Lista de empaque, cuando corresponda. c) Autorización de sustancias controladas, cuando corresponda. d) Autorizaciones previas o certificaciones, cuando corresponda. El proceso de despacho aduanero de exportación tiene las siguientes etapas: a) La elaboración de la declaración de mercancías de exportación y su presentación por medios manuales o electrónicos a cargo del exportador o por el despachante de aduana, y b) El control de cumplimiento de las formalidades aduaneras de despacho, a cargo de la administración aduanera. Dichas formalidades comprenden:

La validación de la información contenida en la declaración de mercancías de exportación que deberá ser completa y correcta. 2. La verificación del pago de tributos, cuando corresponda. 3. La aceptación de la declaración de mercancías de exportación, expresada en la asignación de número de trámite. 4. La presentación de las mercancías ante la administración aduanera para la aplicación del sistema selectivo o aleatorio. 5. La presentación, admisión y numeración del manifiesto internacional de carga en la administración aduanera. 6. La verificación de la salida física de las mercancías mediante la emisión del correspondiente Certificado de Salida, por parte del concesionario de depósito aduanero. En las administraciones aduaneras de aeropuerto y donde no exista concesionario de depósito aduanero, el certificado de salida será emitido por la administración aduanera".

El argumento central de esta controversia radica en el hecho de que la administración tributaria sostiene que los bullones de oro y plata para ser consideradas mercancías debe ser un objeto que se encuentre listo para ser comercializado (vendido), consecuentemente debe existir un comprador final toda vez y siempre de acuerdo a lo señalado por la entidad demandante a los bullones de oro y plata les faltaba el proceso de refinación, por tanto los bullones de oro y plata que habrían salido de nuestras fronteras no eran todavía una mercancía, puesto que estaba como se dijo líneas arriba sujetos a un proceso de refinación por parte del consignatario VALCAMBI que no es el comprador final, por lo que no puede considerarse una exportación definitiva

De la revisión de antecedentes se tiene que la empresa Minera Inti Raymi S.A., mediante declaraciones únicas de devolución impositiva a las Exportaciones F-1137, realizó la solicitud de CEDEIM por los periodos de enero, febrero, marzo, abril, julio y agosto de 2008 con N° de Orden 2932205163, 2932211920, 2932218214, 2932227534, 2932330785 y 2932337318, por un importe total del impuesto al valor agregado (IVA) solicitado de Bs 24.453.627, solicitud respaldada por las facturas comerciales de exportación; pólizas de exportación, así también cursa el certificado de ensayos, boletas de garantía, certificados de salida y los Air Waybill (hoja de ruta área), además de haberse adjuntado el detalle de las DUI.

Sin embargo de la documentación y de la normativa citada precedentemente se tiene que la mercancía (bullones de oro y plata), fue exportada a territorio extranjero bajo un régimen definitivo, por lo que no resulta ser evidente lo aseverado por la entidad demandante en sentido de que el oro y la plata en bruto no constituyen mercancías, toda vez que el hecho de que la mercancía vaya a ser refinada en el país

de destino no quiere decir bajo ningún argumento que no se haya configurado la exportación, máxime si tenemos en cuenta que si el exportador efectúa la refinación en otro país ése proceso productivo e incremento del valor agregado de ninguna manera puede ser atribuido al país exportador, debido a que el mejoramiento o transformación se está efectuando fuera de territorio aduanero nacional, más aún si la exportación se encuentra en el régimen de la exportación es definitiva.

Referente a que no se hubiera considerado lo dispuesto por el art. 3 de la L. N° 1482 dicha disposición señala lo siguiente: “Se define como exportación definitiva de mercancías y servicios todo acto por el cual mercancías o servicios, son comercializados fuera del territorio aduanero. Las mercaderías que retornen al territorio aduanero pagarán los derechos arancelarios y se devolverán los valores actualizados de los beneficios recibidos”, la normativa citada define claramente la importación definitiva, siendo todo acto por el cual mercancías o servicios, son comercializados fuera del territorio aduanero.

Es necesario dejar sentado que el art. 4 de la Ley General de Aduanas respecto al territorio aduanero señala lo siguiente: “El territorio aduanero, sujeto a la potestad aduanera y la legislación aduanera boliviana, salvo lo dispuesto en Convenios Internacionales o leyes especiales, es el territorio nacional y las áreas geográficas de territorios extranjeros donde rige la potestad aduanera boliviana, en virtud a tratados internacionales suscritos por el Estado boliviano.

Para el ejercicio de la potestad aduanera, el territorio aduanero se divide en zona.

Primaria y zona secundaria.

La zona primaria comprende todos los recintos aduaneros en espacios acuáticos o terrestres destinados a las operaciones de desembarque, embarque, movilización o depósito de las mercancías; las oficinas, locales o dependencias destinadas al servicio directo de la Aduana Nacional, puertos, aeropuertos, caminos y predios autorizados para que se realicen operaciones aduaneras. También están incluidos en el concepto anterior los lugares habilitados por la autoridad como recintos de depósito aduanero, donde se desarrollan las operaciones mencionadas anteriormente.

La zona secundaria es el territorio aduanero no comprendido en la zona primaria, y en la que no se realizarán operaciones aduaneras. Sin embargo, la Aduana Nacional realizará, cuando corresponda, las funciones de vigilancia y control aduanero a las personas, establecimientos y depósitos de mercancías de distribución mayorista en ésta zona”.

Lo citado concuerda plenamente con lo establecido por el art. 98 de la Ley General de Aduanas articulado que fuera glosado líneas arriba estableciendo que la exportación definitiva se da cuando las mercancías salen de territorio aduanero y que están destinadas a permanecer definitivamente fuera del país, es decir, que la exportación definitiva se consolida con la salida de mercancías del territorio aduanero nacional definitivamente, hecho acontecido en el presente caso.

2.- Sobre la falta de contratos con los compradores finales y el valor FOB declarado en el formulario 1137.

Sobre la controversia en cuestión la entidad demandante sostiene que para que exista una exportación definitiva, debe existir un producto terminado susceptible de ser vendido, conforme a la definición del art. 3 de la L. N° 1489, la misma debe efectuarse mediante un contrato con el comprador final, sin embargo dentro del proceso administrativo llevado a cabo en la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria el contribuyente señaló que la exportación de lingotes de oro y plata los cierra y concreta verbalmente y en lo que respecta al valor “FOB” el vendedor está obligado a poner la cosa a bordo del barco o medio de transporte indicado, efectuando por su cuenta los gastos, impuestos, derechos y otros que se causen hasta el momento de la entrega al transportador y a obtener los documentos inherentes para entregarlos al comprador o a su representante, el comprador en este caso está obligado, además de pagar el precio en la forma convenida a correr con el flete, seguro y demás gastos desde el momento de su embarque, debe distinguirse que los documentos de exportación reflejan que el consignatario es la refinería VALCAMBI que es parte del proceso productivo, por tanto la venta del oro se efectiviza o concreta en otro espacio del mercado con precios que no están reflejados ni en las facturas ni en el valor “FOB”.

Sobre el contrato el Cód. Civ. en el art. 450 refiere lo siguiente: “(Noción) Hay contrato cuando dos o más personas se ponen de acuerdo para constituir, modificar o extinguir entre sí una relación jurídica”.

La doctrina refiere que el contrato es un término con origen en el vocablo latino contractus que nombra al convenio o pacto, ya sea oral o escrito, entre partes que aceptan ciertas obligaciones y derechos sobre una materia determinada.

En cuanto a la exigencia de un contrato entre vendedor y comprador se tiene que en materia de devolución impositiva, se tiene que ésta se establece únicamente para efectos del Artículo 10 del D.S. N° 25465 que señala:“(Impuesto al valor agregado).- La devolución o reintegro del crédito fiscal a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará, conforme a los criterios señalados en el art. 3 del presente decreto supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal”, normativa que no prevé de ninguna manera el rechazo de la SDI (Solicitud de Devolución Impositiva).

En cuanto a lo concerniente al valor “FOB”, la autoridad demandada en la resolución cuya revocatoria se pretende con la presente acción en el numeral xi señala: “Continuando con el análisis respecto a esta variación de precios a los cuales hace referencia la administración tributaria, se observa que en la liquidación y llenado de las facturas de exportación, al peso neto del bullon de oro y plata, expresado en Kilogramos se le multiplica el porcentaje de la ley del mineral, y siendo que la ley en minería se refiere al grado de concentración del metal en el mineral, este resultado muestra la cantidad en peso de metal fino, a este valor se aplica la cotización oficial, recabado del Ministerio de Minería,

obteniendo finalmente el valor bruto, al cual se reducen los gastos de realización para obtener el valor neto o Valor FOB que se muestra en el Código 22 de las Declaraciones Únicas de Exportación; asimismo, de la revisión de las facturas de exportación se evidencia que en la liquidación de las mismas, si se considera la ley de mineral, adjunta como respaldo de este valor un "Certificado de ensayos" por factura de exportación cuya se hace necesario nuevamente hacer la revisión de los antecedentes administrativos adosados en los anexos, de la revisión de las facturas de exportación se tiene que en la liquidación de las mismas, considerando la ley del mineral como respaldo de este valor un certificado de ensayos por factura de exportación, y obtiene el peso fino, valor que multiplica por la cotización oficial del mineral, calculando de esta manera el valor bruto, que restando los gastos de realización, siendo estos los gastos de tratamiento y refinación, supervisión y ensayos, transporte y seguros, se obtiene el valor FOB inserto en el código 22 de las pólizas de exportación".

Y en el numeral xii señala: Asimismo, si bien es evidente la fluctuación del mineral, alegado por la administración tributaria, también es cierto que para la determinación del Valor Bruto y con este, el Valor FOB de las exportaciones, se utilizó la Ley del mineral para el cálculo del peso concentrado del metal a la fecha de la exportación; conforme el papel de trabajo de la administración tributaria denominado: "Determinación de Valor FOB exportado (Valor FOB exportado menos valor agregado)", cuyo objetivo fue el determinar el importe objeto de devolución (Valor FOB) y que el mismo este declarado correctamente en el F-1137, se concluye que no se tienen observaciones, además que el valor FOB IVA Exportaciones de Bs 32.420.732.- es superior al Crédito Fiscal comprometido de Bs 24.453.627.- tomando en cuenta como importe solicitado este último al ser el menor".

Criterio que es compartido por este Tribunal Supremo toda vez que los importes, cantidades y precios por los que se solicitó la devolución impositiva son los expuestos en la documentación que cursa en los anexos del proceso.

3.- Si la autoridad demandada viola el inc. a) del parág. II del art. 8 de la L. N° 2492, al no interpretar la realidad económica de las solicitudes de CEDEIM's de EMIRSA.

La norma puntualizada en la controversia indica: "a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro".

La administración tributaria sostiene que la autoridad demandada viola la norma citada precedentemente cuando hace referencia a que la solicitud de devolución impositiva se perfecciona cuando existe la venta del metálico al comprador final conforme lo prevé el art. 3 de la L. N° 1489 es decir las mercancías o servicios son comercializados fuera del territorio aduanero no cuando todavía es parte del proceso productivo, consiguientemente lo que hace el contribuyente es anticipar la solicitud de devolución impositiva (SDI) por volúmenes o cantidades que difieren del volumen vendido, toda vez que como efecto del proceso de Refinación la cantidad de producto originalmente extraído de territorio nacional para su refinación y declarado en la DUI, difiere del volumen de venta real, por tanto el contribuyente no puede beneficiarse con la devolución impositiva, toda vez que la realidad económica de los hechos es distinta a la declarada por la empresa fiscalizada.

El autor Alfredo Benítez Rivas en su libro Derecho Tributario pág. 116-117, haciendo referencia al precepto de la norma citada líneas arriba señala: "Destacase en este precepto que las formas jurídicas deben ser "manifiestamente inapropiadas o atípicas" a la realidad económica subyacente, es decir, revelando una discordancia y falta de coincidencia entre la "intencio facti" (intención empírica) y la "intencio juris" (intención jurídica), elementos éstos de la voluntad, que deben concurrir necesariamente en la realización de un negocio o acto jurídico.

Esta voluntad de ambas partes, encaminada a lograr sus respectivos propósitos, es lo que doctrinalmente en derecho se conoce con la expresión latina "intencio facti" o sea la voluntad de realizar un hecho o un negocio jurídico. Normalmente la "intencio facti" y la "intencio juris" coinciden.

Podría ocurrir que una persona que no tiene herederos, dispone en su testamento que su casa (bien inmueble sujeto a registro) pase a propiedad de un primo hermano; en tal caso, la ley tributaria en materia de sucesiones, establece que la transmisión a un pariente colateral de segundo grado, debe pagar el impuesto del 20% sobre el valor de dicha propiedad, más el 3% del impuesto a las transacciones (IT), sobre la misma base imponible, la incidencia de ambos tributos por la transmisión alcanza el 23%. De procederse con el pago correspondiente, se da plena coincidencia entre la "intención o voluntad fáctica o empírica" de la persona de transmitir el bien inmueble con la "intención jurídica" de someter tal acto al régimen tributario establecido por la ley de sucesiones y transmisiones gratuitas.

Al contrario, si por equivocado consejo de su abogado o contador, éstos le dicen que para evitar pago tan excesivo simule un contrato de compraventa con el primo, ya que esta operación sólo está gravada con el IT ahorrándose así la suma que correspondería al impuesto del 20%, se da una discordancia entre ambas voluntades. Si se elige esta última opción, adoptando la forma jurídica de compraventa (intencio juris) que no responde a la realidad económica subyacente en la transmisión (intencio facti), para el derecho tributario prevalece la voluntad fáctica, y el sujeto pasivo deberá reintegrar la diferencia del impuesto debido con multa y accesorios, sin perjuicio de la validez de la transmisión a efectos civiles. Por ello la administración tributaria, no necesita de ninguna acción de declaración de nulidad del acto de transmisión y su deber es aplicar directamente la ley tributaria por evasión del impuesto.

Lo fundamental en relación a la doctrina de la interpretación económica, radica entonces en que los hechos gravados, es decir, los hechos sometidos a tributos en general, son elegidos por el legislador y expresados en una norma legal en razón de sus funciones económicas, y no sólo en razón de las formas jurídicas (en este caso inapropiada y atípica), que hubieren adoptado los contribuyentes".

Así mismo en correspondencia con la doctrina glosada en lo que se refiere a los hechos sometidos a tributos en general, son elegidos por el legislador y expresados en una norma legal corresponde citar al art. 12 de la L. N° 1489, modificado por el art. 1 de la L. N° 1963 que señala: "Los exportadores de mercancías y servicios, sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de éstos en los costos de producción, dentro de las prácticas admitidas en el comercio exterior, basadas en el principio de neutralidad impositiva", y el art. 13 de la

misma norma señala: "Con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas. La forma y las modalidades de dicha devolución, serán reglamentadas por el poder ejecutivo sobre la base de lo previsto en el último párrafo del art. 11 de la L. N° 843".

Concluyéndose que la norma tributaria bajo el método de interpretación de la realidad económica debe ser interpretada en función a la intención con la que fue concebida, por lo que habiéndose efectuado la solicitud de devolución impositiva y considerando que la finalidad de la devolución impositiva es únicamente la de evitar la exportación de componentes impositivos se tiene de que el hecho de que la mercancía haya salido efectivamente del territorio aduanero nacional, implica el cumplimiento de los fines de la normativa citada.

#### IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno a la administración tributaria, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 50 a 57, de obrados interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. N° 1158/2013 de 23 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben la Magistrada Rita Susana Nava Durán, el Magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

**Relatora: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



95

**Y.P.F.B. TRANSPORTE S.A. c/Autoridad General de Impugnación Tributaria.**

**Contencioso administrativo.**

**Distrito: La Paz.**

#### SENTENCIA

La demanda contencioso administrativa de fs. 86 a 92, en la que Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos YPFB TRANSPORTE S.A., representada por Javier Fernando Basta Ghetti, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. N° 1015/2013 de 15 de julio de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 149 a 153, réplica de fs. 156 a 158.; dúplica de fs. 162 y vta., apersonamiento del tercer interesado cursante a fs. 135 a 141, decreto de fs. 164, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La sociedad demandante señaló que la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales Santa Cruz con Orden de Fiscalización No. 0010OFE00057 notificada el 26 de agosto de 2010, dio inicio al procedimiento de fiscalización parcial del impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE) de la gestión 2007, concluida la fiscalización emitió la Vista de Cargo SIN/GSH/DFVC/098/2010 de 25 de noviembre de 2010, notificada mediante cédula el 29 de noviembre de 2010, para luego de presentados los descargos emitir la R.D. N° 17-000025-11 de 28 de febrero de 2011; interpuesto el recurso de alzada por YPFB Transporte el mismo fue rechazado, lo que motivó la interposición de acción de amparo constitucional, concediéndose la tutela solicitada y por consiguiente ordenó se tramiten los recursos administrativos; una vez admitido el recurso de alzada se dictó la Resolución ARIT-SCZ/RA 273/2012 confirmando la resolución determinativa, la misma que fue anulada mediante Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1075/2012, motivo por el cual se emitió la Resolución ARIT-SCZ/RA 0065/2013 confirmando la resolución determinativa emitida por el SIN, resolución que impugnada concluyó con la emisión de la Resolución AGIT-RJ 1015/2013 de 15 de julio de 2013 que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que existió por parte de la administración tributaria indebida valoración de la prueba literal de descargo e indebida aplicación de la normativa jurídica aplicable a la exención tributaria, habida cuenta que la norma legal que otorga dicha exención es el “Acuerdo entre el gobierno de la República de Bolivia y el gobierno de la República Federativa del Brasil, para la exención de impuestos relativos a la implementación del proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil”, suscrito en Brasilia el 5 de agosto de 1996 siendo el objeto de la exención tributaria las operaciones que comprenden la ejecución del proyecto; añade que el D.S. N° 24488 de 31 de enero de 1997, instituye las normas legales para la aplicación del Acuerdo disposición que en su art. 1 hace referencia a la aplicación de la exención al financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguro “y sus correspondientes pagos”, lo que debe entenderse que se refiere efectivamente a los intereses, ya que los pagos de capital, no son objeto de gravamen alguno.

Agregó, que el D.S. N° 24488, además de ratificar la exención expresa fijada por la L. N° 1755, estableció el procedimiento para hacer efectiva la exención respecto al IVA, pero no fija un procedimiento para efectivizar la exención del IUE ni del IT de las operaciones locales de financiamiento, cuya situación hace que estas operaciones se rijan por el Acuerdo que establece la exención de dichos impuestos a la operación de financiamiento. Con relación a la exención del IUE, motivo de la presente acción, el D.S. N° 24488 no se refiere a esta exención, sin embargo la posición del Gobierno de Bolivia fue que dicha aclaración no era necesaria conforme consta en la nota DGPTI-5.41 No. 035/2005 de 18 de marzo de 2005 dirigida a Transredes S.A. actual YPFB Transporte S.A., la que textualmente señala “En el presente caso, el financiamiento fue producto de préstamos no bancarios obtenidos en el país, ese acto no constituye hecho generador de ningún tipo de impuesto contenido en la L. N° 843, por tanto, no vemos necesario complementar el D.S. N° 24488 para aclarar la aplicación de las exenciones por ese hecho económico”

Añadió que debe entenderse que la aplicación de la exención a favor de YPFB Transporte S.A. en lo que respecta al IUE generado por los intereses percibidos de GTB por los préstamos Mezzanine y Subordinado obedece a las previsiones contenidas en el Acuerdo y de manera general al D.S. N° 24488, pues no tendría sentido restringir la aplicación de la exención únicamente al IUE-BE, es decir beneficiar solo a financiadores extranjeros encareciendo los préstamos otorgados por bolivianos, o solo aplicar el acuerdo con relación al IVA y no así al resto de los impuestos cuando se trate de financiamientos locales, sobre todo porque el Acuerdo es claro al indicar que el mismo tiene por objeto liberar de los impuestos vigentes y futuros a las operaciones de financiamiento, crédito y sus correspondientes pagos y remesas a terceros, entendiéndose por pago a los intereses, ya que los pagos de capital no son objeto de gravamen alguno.

Señaló que del contenido de la Certificación MHE No. 001/2011 de 6 de enero, emitido por el Ministerio de Hidrocarburos, se estableció que los financiamientos otorgados por YPFB Transporte S.A. a GTB a través de los préstamos Mezzanine y Subordinado, han sido invertidos en la construcción del Gasoducto Bolivia-Brasil y por ende los intereses pagados por GTB a YPFB Transporte S.A. son sujetos a la exención establecida en el Convenio, por lo que no corresponde lo señalado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en el inciso xii, página 34 de la resolución jerárquica, donde establece que las notas de crédito por el IVA beneficiarán a la empresa Gas TransBoliviano S.A. (GTB) y no así a YPFB Transporte, demostrándose de esta forma la indebida valoración de la certificación emitida y la indebida aplicación de la normativa jurídica aplicable al objeto de la exención tributaria.

Refiere que tanto la Administración Tributaria como la AGIT consideran que el contribuyente beneficiado con la exención tributaria es la empresa encargada de la ejecución de la construcción del gasoducto Bolivia-Brasil, identificada en la Empresa Gas TransBoliviano (GTB), afirmación que no resulta correcta, en atención a que si se analiza el IVA, este grava la venta de bienes muebles y servicios, recayendo la obligación de pago en cabecera de quien presta o vende el servicio; el IT grava las transacciones comerciales, el alcanzado por el impuesto es quien percibe el recurso económico, es decir quien presta o vende el servicio; el IUE alcanza a las utilidades de las empresas cuya obligación de pago recae sobre el sujeto que percibió la utilidad, es decir por quien prestó o vendió el servicio; incluso en caso del IUE-BE, el contribuyente es la persona del extranjero a la que se le remesa el pago, por lo que en ninguno de los casos anteriores, GTB se habría constituido en el sujeto pasivo de los impuestos, en consecuencia no tiene sentido el generar una obligación tributaria a favor de un sujeto sobre el que no recae dicha obligación, por el contrario, el sujeto pasivo de los señalados impuestos, es decir quien presta o vende el servicio es quien en definitiva incorpora la alícuota de los mismos en los precios de venta o de prestación de servicios, para el presente caso se referiría al interés que por el financiamiento percibiría YPFB Transporte S.A., situación que encarece el costo de bienes, servicios y financiamiento, en consecuencia de no seguir el método de interpretación literal y desconocer lo dispuesto en la Ley No. 1755, se estaría encareciendo la construcción del gasoducto Bolivia-Brasil.

Finalmente, sostuvo que YPFB Transporte (ex Transredes S.A.), siempre manifestó su oposición a la determinación de la deuda tributaria, y expresó que con la única finalidad de aminorar riesgos y pasivos tributarios por impuestos omitidos inexistentes, así como actualización, intereses y sanciones, se presentaron los formularios de rectificación de declaración jurada del IUE, correspondientes a la gestión objeto de fiscalización, en ese sentido, a momento de presentar los formularios de rectificación se dejó expresa constancia de que las declaraciones juradas rectificatorias presentadas no constituían, ni podían interpretarse, menos considerarse como aceptación, reconocimiento explícito o implícito de las pretensiones e interpretaciones tributarias insertas en las vistas de cargo, menos una renuncia a sus derechos, recursos o acciones de impugnación, ya que de ninguna manera corresponde cargo alguno menos adeudo tributario porque los ingresos percibidos están exentos del pago del IUE.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1015/2013 de 15 de julio de 2013 y la R.D. N° 17-000025-11 de 28 de febrero de 2011.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), se apersonó al proceso y respondió negativamente, mediante memorial que cursa de fs. 130 a 133, indicando que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía dentro del marco legal establecido por la L. N° 1755 y los DD.SS

Nos. 24488 y 25415, emitió el Certificado MHE N° 001/2011 de 6 de enero de 2011, certificando que el financiamiento recibido por la empresa Gas TransBoliviano S.A. de parte de la empresa YPFB Transporte a través de los Préstamos Mezzanine y Subordinado, fue utilizado en la construcción del proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil, aspecto que no fue refutado por esta instancia, siendo evidente que las Facturas N° 6835, 7157, 7367, 240, 22, fueron la base de la determinación de la deuda tributaria establecida por la administración tributaria, las cuales corresponden al pago de intereses por el financiamiento recibido por la empresa GTB de parte de la empresa YPFB Transporte (ex Transredes), en ese sentido GTB solicita la devolución de impuestos por el IVA pagado por intereses, por lo que el Estado devolverá mediante nota de crédito por el importe pagado por IVA, es así que la devolución de los impuestos pagados por conceptos descritos en el art. 1 del D.S. N° 24488, cuyo inciso c) incluye los pagos por financiamiento interno, va en beneficio de GTB y no así de YPFB Transporte, toda vez que esta empresa facturó por concepto de intereses, habiendo este impuesto repercutido en la empresa ejecutora.

Argumentó que las notas Cite: DGPTI-5.41 No. 35/2005 y DGPTI-5.41 No. 128/2005, emitidas por el Viceministerio de Política Tributaria, permiten dilucidar y aclarar cuestionamientos sobre el mismo fin, tratándose de instituciones del órgano ejecutivo encargadas de dar aplicación al Acuerdo tal como se materializó con la emisión del D.S. N° 24488, determinando así que no se necesita una complementación al mismo, concluyendo que la carga impositiva concerniente a la generación de impuestos debe ser asumida por el financiador, aspecto contrario cuando se trata del IVA, impuesto que sería trasladado en el precio de venta del servicio (financiamiento), por lo que la exención alcanzaría al ejecutor y en ningún caso para YPFB Transporte quién no demostró que se encuentra liberada o beneficiada con la exención, por lo que corresponde incluir dentro de los ingresos brutos de fuente boliviana gravados a los ingresos por concepto de intereses, debiendo confirmarse la resolución de alzada que mantuvo el reparo establecido en la resolución determinativa.

Sobre las declaraciones juradas rectificatorias alegó que éstas sustituyen a las declaraciones juradas originales con relación a los datos que se rectifican y que la declaración jurada que dio lugar a las observaciones formuladas por la administración tributaria mediante proceso de determinación de oficio, fue sustituida por una nueva declaración, en la cual el contribuyente autodeterminó que los intereses formaban parte de los ingresos brutos de fuente boliviana gravados, procediendo a compensar la utilidad neta obtenida con las pérdidas acumuladas, situación por la cual desaparecieron las observaciones resultante de la fiscalización, es así que persiste la existencia de una autodeterminación que establece que tales ingresos son considerados a efectos de la determinación de la utilidad neta imponible, siendo así que en el hipotético caso de que la declaración jurada rectificatoria hubiera establecido un impuesto a pagar, correspondería a la administración tributaria proceder al cobro, todo en aplicación del art. 78-II de la L. N° 2492 (CTB).

#### II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa planteada, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Cursa a fs. 2 de antecedentes administrativos, la Orden de Fiscalización N° 0010OFE00057 de 24 de agosto de 2010, cuyo alcance es la verificación de los hechos y/o elementos correspondiente al impuesto sobre las utilidades de las empresas, relacionado a la emisión de facturas por concepto de intereses percibidos por la gestión 2007 (anexo 4).

2. Cursa también, la Vista de Cargo CITE: SIN/GSH/DF/VC/098/2010 de 25 de noviembre de 2010, determinando una deuda por el IUE de Bs14.589.761; monto que incluye el tributo omitido, los intereses y la sanción por omisión de pago (fs. 100 a 104 del anexo 4).

3. YPFB Transporte S.A. presentó memorial de descargos (fs. 393-398 anexo 5), acompañando como prueba—entre otros anexo del acuerdo entre el gobierno de Bolivia y Brasil, L. N° 1755 de 23 de enero de 1997, D.S. N° 24488 de 31 de enero de 1997, DS 24930 de 30 de diciembre de 1997, DS 25415 de 11 de junio de 1999, carta de 18 de marzo de 2005 suscrita por el Ministerio de Hacienda, carta de 31 de octubre de 2005 suscrita por el Viceministro de Política Tributaria, Informe de la Dirección de Auditoría Interna del Ministerio de Hidrocarburos, D.S. N° 26043 de 5 de enero de 2001 (fs. 403-441 Anexo 6)

4. El Informe de Conclusiones CITE: SIN/GSH/DF/INF/843/2010, que señala que Transredes S.A. no ha demostrado que se encuentra liberada o beneficiada de la exención, en consecuencia determina que los descargos presentados son insuficientes para desvirtuar los reparos contenidos en la vista de cargo (fs. 467-479, Anexo 6).

5. YPFB Transporte S.A., con memorial de 12 de enero de 2011, presentó pruebas de reciente obtención a la Vista de Cargo, consistentes en Certificado MHE 001/2001 de 6 de enero de 2011, facturas del préstamo subordinado y del préstamo Mezzanine, Acuerdo suscrito entre Bolivia y Brasil, fs. 482 a 513 anexo 6), asimismo cursa de fs. 563-577 el informe complementario al Informe de Conclusiones, CITE: SIN/GSH/DF/INF/090/2011 de 22 de febrero de 2011, ratificando la deuda liquidada en la vista de cargo, por considerar que los descargos presentados son insuficientes para desvirtuar los reparos contenidos en la Vista de Cargo CITE: SIN/GSH/DF/VC/098/2010.

6. El 24 de febrero de 2011, YPFB Transporte S.A. presentó ante la Administración Tributaria la Declaración Jurada Rectificatoria de la Gestión Fiscal 2007, correspondiente al F-500 No. de Orden 7833072830, la cual rectifica el F-500 No. 7832033606 presentada el 19 de marzo de 2010; y hace constar que el 24 de febrero de 2011 se ha presentado declaración jurada rectificatoria, asimismo manifiesta que la declaración jurada presentada no constituye, ni puede interpretarse ni ser considerada como la aceptación, reconocimiento explícito o implícito de las pretensiones e interpretaciones tributarias señaladas en la vista de cargo ni como la renuncia a ninguno de sus derechos y/o acciones de impugnación, sino que la rectificatoria fue efectuada con el único y exclusivo propósito de aminorar los riesgos y pasivo tributarios por impuestos omitidos inexistentes, así como sus consecuentes accesorios (fs.567 a 569 anexo 6)

7. El 28 de febrero de 2011, la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-000025-11, resolviendo determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, la inexistencia de la deuda tributaria de acuerdo al pago efectuado mediante las declaraciones jurada rectificatoria con N° de Orden 7833072830 por el contribuyente YPFB TRANSPORTE S.A., el importe rectificado asciende a Bs 20.506.318, por lo que ordena el archivo de obrados (fs. 576 a 597 anexo 6).

8. La citada resolución administrativa fue confirmada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, mediante Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0065/2013 de 20 de febrero de 2013 (fs. 464 a 477 vta. del Anexo 3).

9. Dicha resolución fue impugnada por YPFB Transporte S.A., mediante recurso jerárquico, el mismo que fue resuelto con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1015/2013 de 15 de julio de 2013, pronunciada por la AGIT, que confirmó la Resolución de alzada. (fs. 565 a 581 vta. del Anexo 3).

10. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC).

11. Cursa también, el memorial presentado por Boris Walter López Ramos en representación de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en calidad de tercero interesado en el proceso, mediante el cual propugna la Resolución Jerárquica AGIT RJ 1015/2013 de 15 de julio, por lo que solicita se declare improbadamente la demanda (fs. 135 a 141 del expediente).

12. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia, conforme consta a fs. 164 de obrados.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, el objeto de la controversia consiste en determinar si los intereses pagados por GTB a YPFB Transporte S.A. son sujetos a la exención previstas en el acuerdo suscrito entre el Gobierno de Bolivia y la República Federativa del Brasil. Asimismo, si la declaración jurada rectificatoria sustituye a la declaración jurada original con relación a los datos que se rectifican, con todos los efectos de la primera.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Establecida la controversia, corresponde señalar que el art. 19 de la L. N° 2492 (CTB) es claro al determinar:

“I. Exención es la dispensa de la obligación tributaria materia; establecida expresamente por ley”.

“II La ley que establezca exenciones, deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración”.

El art. 78 de la citada Ley determina que:

“I. Las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la administración tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes la suscriben en los términos señalados por este Código”.

“II. Podrán rectificarse a requerimiento de la administración tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante.

También podrán rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la administración tributaria. Los límites, formas, plazos y condiciones de las declaraciones rectificatorias serán establecidas mediante Reglamento.

En todos los casos, la declaración jurada rectificatoria sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican”.

“III. No es rectificatoria la declaración jurada que actualiza cualquier información o dato brindado a la administración tributaria no vinculados a la determinación de la deuda tributaria. En estos casos, la nueva información o datos brindados serán los que tome como válidos la administración tributaria a partir de su presentación”.

Por otra parte, el art. 1 del D.S. N° 24488, Exención de Impuestos Relativos a la implementación del Proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil, de 31 de enero de 1997, establece:

Artículo 1.- Las operaciones liberadas del pago de impuestos creados o por crearse, como efecto del acuerdo para la exención de impuestos relativos a la implementación del Proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil, son los siguientes:

c) Financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguro y sus correspondientes pagos de remesas al exterior.

#### VI. Conclusiones.

En el marco jurídico precedente, las pretensiones deducidas en la demanda y con base en los antecedentes administrativos, se tiene que el acuerdo para exención de impuestos relativos a la implementación del Proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil de 5 de agosto de 1996, ratificado mediante L. N° 1755 de 23 de enero de 1997 y reglamentado por D.S. N° 24488 de 31 de enero de 1997, en su art. 1 determina que estarán exentas de los impuestos actualmente vigentes en las diversas esferas de competencia de las partes contratantes, así como de aquellos que se creen en el futuro por las autoridades competentes de las referidas partes, las operaciones que comprenden: a) La importación de bienes y servicio destinados a su uso directo o incorporación en la construcción del Gasoducto Bolivia-Brasil; b) Las compras, suministros y circulación locales de bienes y servicios directamente destinados al uso directo o a la incorporación en la construcción del mencionado Gasoducto; c) Financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguro y sus correspondientes pagos y remesas a terceros. Asimismo, dispone que estas exenciones serán aplicables cuando dichas operaciones sean realizadas o contratadas por los ejecutores del gasoducto, directamente o por intermedio de empresas especialmente seleccionadas por ellos para este fin.



En ese orden, el art. 1 del D.S. N° 24488 de 31 de enero de 1997 señala que las operaciones liberadas del pago de impuestos creados o por crearse como efecto del acuerdo para la exención son: a) Las importaciones definitivas de bienes destinados a su uso directo o incorporación en la construcción del gasoducto, b) Las compras, suministros y circulación local de bienes y servicios directamente destinados a su uso o incorporación en la construcción del mencionado gasoducto y c) Financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguro y sus correspondientes pagos y remesas al exterior.

Por otra parte, el citado DS determinó diversos mecanismos para su cumplimiento por parte del ejecutor del Proyecto PETROBRAS S.A.

Se tiene también, que posteriormente mediante DS 25415 de 11 de junio de 1999 se designa a la Empresa Gas Transboliviano (GTB) como ejecutora del Gasoducto Bolivia-Brasil, para realizar obras adicionales a las realizadas por PETROBRAS S.A., y en su art. 2 determinó que los procedimientos establecidos en los D.S. N° 24488 de 31 de enero de 1997 y 24930 de 30 de diciembre de 1997, son aplicables para las operaciones exentas relacionadas con la construcción del Gasoducto, que sean ejecutados por GTB.

YPFB Transporte S.A. presentó en calidad de descargo el Certificado MHE No. 001/2011, emitido por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, por el cual certifica: "El financiamiento recibido por la empresa Gas TransBoliviano S.A. (GTB) de parte de la empresa YPFB Transporte (Ex Transredes) a través de los préstamos Mezzanine y Subordinado, fue utilizado en la Construcción del Proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil.

Para tal efecto, se dio cumplimiento a los requisitos establecidos en la R.A. N° 069 de 13 de agosto de 2001, presentando para tal fin la documentación pertinente en relación de dos Contratos de préstamos, y las Facturas del Préstamo subordinado N° 005318, N° 0005482, N° 0005685, N° 0005977, No. 0006197, N° 0006386, N° 0006566, N° 0006845, N° 0007157, N° 7367, N° 240, N° 22, N° 231, N° 22, N° 138, N° 68, N° 188, N° 109 y las facturas del préstamo mezzanine N° 0005753, N° 0005496, N° 0005965, N° 0005998 y N° 0006779 emitidas por la empresa YPFB Transporte S.A. (Ex Transredes), lo cual respalda el pago de intereses por los Préstamos recibidos.

El Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEFP) a través de las instancias que considere conveniente deberá realizar el cálculo para determinar el monto de IVA, IT u otro impuesto correspondiente a cada factura, a objeto de que sea considerado en la emisión de las notas de crédito fiscal respectiva.

Servicio: A los efectos del préstamo subordinado y Mezzanine

Beneficiario: Gas Trans Boliviano S.A. (GTB)".

En caso de autos, las indicadas Facturas Nos. 6845, 7157, 7367,240 y 22, fueron la base de la determinación de la deuda tributaria.

Se concluye entonces, que de acuerdo a lo señalado precedentemente el Estado devolverá mediante notas de crédito fiscal el importe pagado por IVA, por lo que la devolución de acuerdo con el inciso c) del D.S. N° 24488, que incluye los pagos por financiamiento interno, va en beneficio de GTB y no así de YPFB, en atención a que esta empresa emitió las facturas por pago de intereses, habiendo dicho monto repercutido en la empresa ejecutora, es decir que el impuesto que repercute en el ejecutor no debe ser asumido por éste.

A mayor abundamiento, es necesario mencionar que la Nota Cite: DGPTI-5.41 No. 035/2005 de 18 de marzo de 2005, emitida por Viceministerio de Política Tributaria (fs. 421 del Anexo 6) en su último párrafo señala: "En el presente caso el financiamiento fue producto de préstamos no bancarios obtenidos en el país, ese acto no constituye hecho generador de ningún tipo de impuesto contenido en la L. N° 843, por lo tanto, no vemos necesario complementar el D.S. N° 24488 para aclarar la aplicación de las exenciones por ese hecho económico"; es decir, se estableció que había necesidad de complementar el Decreto Supremo antes citado, por cuanto dicho acto no constituye hecho generador para el ejecutor. Asimismo, la nota DGPTI-5.41 No. 128/2005 (fs. 423 anexo 6), emitida por el Viceministerio de Política Tributaria el 31 de octubre de 2005, señala "...GTB obtuvo financiamiento de la empresa Transredes S.A., el cual, tanto en el acuerdo mencionado como en el inciso c) del art. 1 del D.S. N° 24488 está considerado como un servicio liberado. Por su parte, la empresa Transredes como financiador percibe intereses por el préstamo otorgado, rendimiento que se encuentra sujeto al cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la L. N° 843 y sus decretos reglamentarios", la nota también aclara que el TGN emite Notas de Crédito a favor de GTB como empresa ejecutora del gasoducto por los importes correspondientes al IVA, valores que serán entregados por GTB a Transredes para pagar el IVA generado por la percepción de intereses resultantes del préstamo efectuado; por lo que la Autoridad de Impugnación Tributaria correctamente concluyó que la carga impositiva concerniente a la generación de impuestos debe ser asumida por el financiador, situación contraria a la observada en relación al IVA, el cual sería trasladado en el precio de venta del servicio (financiamiento), lo cual denota que la exención alcanzaría al ejecutor GTB y no así para YPFB Transporte; evidenciándose además que el beneficiario final de la devolución del IVA es YPFB Transporte S.A. (ex Transredes S.A.);

Corresponde también dejar expresamente establecido que el D.S. N° 24488 identificó la exención de la retención IUE-BE, en el entendido que las retenciones efectuadas por remesas por concepto de pago de interés por préstamos efectuados de financiadores del exterior, son las que están exentas del IUE, empero no incluye el IUE que pueda resultar de ingresos provenientes por concepto de financiamiento interno, como sucede en el caso de autos.

En cuanto al argumento de la empresa recurrente que debe entenderse que la aplicación de la exención a favor de YPFB Transporte S.A. en lo que respecta al IUE generado por los intereses percibidos de GTB por los préstamos Mezzanine y Subordinado obedece a las previsiones contenidas en el Acuerdo y de manera general al D.S. N° 24488, y que según su criterio no tendría sentido restringir la aplicación de la exención únicamente al IUE-BE; corresponde señalar que en materia de exención tributaria nada puede darse por sobreentendido, en atención a que el único método aplicable para la interpretación de la exención es el literal, conforme establece el art. 8 parág. III de la L. N° 2492 (CTB), por consiguiente ni el Acuerdo suscrito entre Bolivia y Brasil, menos el D.S. N° 24488, establecen expresamente la exención del IUE por la percepción de intereses, por consiguiente la empresa demandante no ha demostrado que se encuentre liberada del pago del IUE por

concepto de los intereses percibidos como financiador, aspecto que debe estar expresamente determinado en la ley por mandato del art. 19 del Cód. Trib. Boliviano.

Ahora bien, en cuanto al argumento expresado por la empresa demandante relativo a que realizó la rectificación de la declaración jurada con el único fin de aminorar riesgos y pasivos tributarios, corresponde puntualizar que la propia ley tributaria en su art. 78 dispone que, las declaraciones juradas se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben, las mismas pueden rectificarse en la forma que señala la citada norma legal, y en todos los casos, la Declaración Jurada sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican, de ahí que la sustituye para todos los efectos legales, en ese sentido, la declaración jurada efectuada por el sujeto pasivo, se constituye en una de las formas de determinación de la deuda tributaria, conforme prevé el inc. 1 parág. I del art. 93 de la L. N° 2492.

En obrados, la empresa recurrente YPFB TRANSPORTE S.A presentó declaración jurada rectificatoria, por lo que extinguió de manera voluntaria el reparo determinado en la vista de cargo, como consecuencia de ello, la administración tributaria emitió la R.D. N° 17-000025-11 de 28 de febrero de 2011, determinando la inexistencia de la deuda tributaria de acuerdo al pago efectuado mediante la declaración jurada rectificatoria con N° de Orden 7833072830, correspondiente a la gestión 2007, y el el archivo correspondiente.

En suma, la empresa demandante al haber rectificado la declaración jurada original, procediendo a compensar la utilidad neta obtenida con las pérdidas acumuladas, realizó una autodeterminación en sentido que los intereses formaban parte de los ingresos brutos de fuente boliviana gravados, declaración jurada rectificatoria promovida por voluntad del sujeto pasivo, sin que exista en obrados prueba alguna que el contribuyente haya sido sometido a presión a tiempo de rectificar la declaración jurada original, por lo que con dicho acto volitivo extinguió el reparo y dio lugar a la emisión de la respectiva resolución que declaró la inexistencia de la deuda tributaria, por cuya razón la resolución determinativa emitida no podía modificar lo autodeterminado por el propio sujeto pasivo.

Por lo expuesto anteriormente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria aplicó correctamente la normativa pertinente, no siendo evidente las infracciones acusadas por la empresa demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1015/2013 de 15 de julio de 2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Relatora: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



96

**Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Santa Cruz.**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 61 a 64, subsanada vía fax a fs. 69 y en original a fs. 73 de obrados, interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1152/2013, pronunciada el 23 de julio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 107 a 110 vta.; réplica de fs. 115 a 116 vta.; dúplica de fs. 120 y vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala como antecedentes que el SIN emitió la Orden de Verificación 7012OVE00060, con el objeto de verificar el crédito fiscal del impuesto al valor agregado (IVA) correspondiente a los periodos fiscales enero, agosto, septiembre, noviembre y diciembre 2008, posteriormente se labraron las actas de contravención tributaria, determinando una deuda tributaria de Bs 46.481.-, y que el contribuyente

procedió a cancelar dicha deuda por lo que, el SIN emitió la resolución determinativa de Deuda Tributaria Cancelada N° 17-0000852-12 de 30 de agosto de 2012, la cual declaró extinguida la deuda tributaria.

Continúa señalando que por Orden de Verificación 0011OVI03696 y como resultado una nueva verificación específica de facturas observadas detalladas en el Form. 7520, el SIN emitió la R.D. N° 17-0001418-12 de 7 de diciembre de 2012, en la que determinó la obligación impositiva de 435.220,55 UFV, correspondiente al IVA por los periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre, todos del año 2008.

Manifiesta también, que del análisis de ambas ordenes de verificación se pudo constatar que se verificaron y sancionaron 51 facturas, con lo cual se habría castigado dos veces al contribuyente, por tal motivo y al vulnerar esta situación el principio del Non Bis In Idem, la AGIT depuró el monto de dichas facturas de la liquidación resuelta en la R.D. N° 17-0001418-12, de la sumatoria de estas facturas en las que existió duplicidad de sanción, se obtuvo un cálculo de Bs 101.622, monto depurado por la AGIT, procediendo a emitir una nueva liquidación, adjuntando un cuadro de dicha liquidación en la presente demanda.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN señala que la AGIT al realizar la nueva liquidación aplicó erróneamente el art. 47 del Cód. Trib. Boliviano y en consecuencia el art. 15 de la L. N° 843 debido a que cometió un error en el cálculo del impuesto omitido correspondiente al periodo abril 2008 ya que se estableció como Impuesto Omitido por dicho periodo la suma de Bs 24.356, lo que conllevó generar un error en el total de la deuda tributaria de dicho periodo de 44.982 UFV y por tanto un error en el total reparo de la deuda tributaria ya que concluyó la AGIT que el mismo era de 407.001 UFV cuando el total adeudado calculado por el SIN es de 415.748,10 UFV.

Continúa indicando que para realizar el cálculo correcto en el mencionado periodo se debe aplicar el impuesto a la base imponible, que sería el 13 % (IVA) sobre el subtotal abril que corresponde a Bs 19.630,9 lo que da como resultado un impuesto omitido por el periodo fiscal abril/2008 de Bs 24.782, y aplicando a este monto los accesorios se genera un total adeudado por el periodo mencionado de 46.618,72 UFV, y generaría un total de deuda tributaria por la gestión 2008 de 402.248,10 UFV. Dicho monto se le suman las multas por incumplimiento de deberes formales, es decir, 13.500 UFV, dando como resultado un total de deuda tributaria (total reparo) de 415.748,10 UFV conforme cuadro elaborado en su demanda y no así 407.001 UFV erróneamente calculado por la AGIT en su cuadro de liquidación de la resolución jerárquica, produciéndose una incorrecta aplicación de la alícuota del IVA y que debe ser subsanado en esta instancia judicial.

Señala también, que la AGIT violó los arts. 4-d) de la Ley del Procedimiento Administrativo (LPA) y 76 del CTB porque estaba obligada a resolver el hecho controvertido, basándose en la documentación, datos y hechos que tienen directa relación de causalidad, lo que no ha ocurrido en el presente caso porque a pesar de contar con toda la prueba aportada por el SIN, incurrió en error de cálculo del tributo omitido en el periodo de abril 2008, por lo que generó una deuda tributaria total menor a la real.

De lo expuesto, finaliza señalando que se ha vulnerado el principio de verdad material y no se tuvo en cuenta las pruebas aportadas por el SIN, incurriendo en un perjuicio a la administración tributaria, por lo que se debe realizar el análisis respectivo del caso en base a dicho principio y a las pruebas presentadas y corregir el monto que le corresponde cobrar al SIN, ya que lo contrario, ocasionaría un daño económico al Estado.

#### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se emita Sentencia declarando probada la demanda contencioso administrativa, revocándose parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1152/2013 de 23 de julio, modificando la deuda determinada de 407.001 UFV a 415.748,10 UFV, deuda que deberá ser reliquidada a la fecha de pago conforme el art. 47 del CTB.

#### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, respondiendo negativamente a la demanda con memorial presentado el 2 de mayo de 2014, que cursa de fs. 107 a 110 vta., y señala lo siguiente:

Prevía descripción de los antecedentes administrativos hasta la segunda R.D. N° 17-0001418-12; señala que en aplicación de los arts. 117-II de la C.P.E. y 93-II del CTB correspondía restar el importe de Bs 101.622 al monto de Bs1.818.890 correspondiente al monto determinado por depuración del crédito fiscal como base imponible de la R.D. mencionada, quedando como base imponible el monto de Bs 1.717.268, debiendo sobre dicho monto establecerse el monto omitido, así como la sanción por omisión de pago y demás accesorios, por lo que se revocó parcialmente la resolución de alzada, modificando la deuda determinada en la R.D. N° 17-0001418-12, estableciendo como impuesto la suma de Bs 222.821, mantenimiento de valor: Bs60.896, intereses: Bs 131.049, sanción por Omisión de Pago Bs 283.717, por lo que, el total de la Deuda Tributaria asciende a Bs 698.483 equivalentes a 393.501 UFV; manteniendo firmes las multas por incumplimiento de deberes formales correspondientes a Bs 23.963, equivalentes a 13.500 UFV.

Finaliza señalando que la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso y que la demanda contencioso administrativa incoada por la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución de recurso jerárquico.

#### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando dictar sentencia declarando improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1152/2013 de 23 de julio emitida por la AGIT.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 28 de mayo de 2012, la Administración Tributaria notificó a la empresa PTA Security Sistem SRL con la Orden de Verificación N0011OVI03696 del crédito fiscal IVA correspondiente a las facturas que se detallaron en su anexo, por los periodos enero a diciembre de 2008, solicitándole la presentación de documentación en original: Declaraciones juradas, libro de compras, facturas de compra originales, medios de pago de las facturas observadas y otra documentación.

2. El 17 de agosto de 2012, la administración tributaria labró Actas por Contravención Tributarias Nos. 47957, 47958, 47960, 47961, 47962, 47963 y 47964 por incumplimiento al deber formal de registrar en el libro de compras de acuerdo a la norma específica por los periodos de febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y octubre; también se labró el Acta N° 47964 por incumplimiento de deber formal de entregar toda la información y documentación requerida por la administración tributaria.

3. El 10 de septiembre de 2012, se notificó por cédula al sujeto pasivo con la Vista de Cargo N° 23-0001186-12 de 30 de agosto, que estableció preliminarmente una deuda tributaria por notas fiscales inválidas para el cómputo del crédito fiscal, hechos que se configuran en indicios de omisión de pago, establecido con una sanción del 100 % del tributo omitido en base al Informe Final del SIN, por lo que dispuso un plazo probatorio de 30 días para la presentación de descargos.

4. Resulta necesario señalar también que, el 30 de agosto de 2012, paralelamente y por otro proceso de verificación, la administración tributaria emitió la resolución determinativa de Deuda Tributaria Cancelada N° 17-0000852-12, la cual extinguió la deuda tributaria de la suma de Bs46.481.-, establecida como resultado del proceso de verificación iniciado con la Orden de Verificación 7012OVE00060 del crédito fiscal del IVA por los periodos enero, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, porque el contribuyente empresa PTA Security Sistem SRL cubrió el total de la deuda mencionada.

5. El 20 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 17-0001418-12 de 7 de diciembre de 2012, correspondiente a la Orden de Verificación N0011OVI03696 del crédito fiscal IVA, por los periodos enero a diciembre de 2008, que resolvió determinar sobre base cierta una deuda tributaria de 435.220,55 UFV equivalente a Bs 781.556,01.- que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa sancionatoria y multa por incumplimiento de deberes formales, calificando la conducta de la empresa mencionada como omisión de pago correspondientes al IVA, resultante de la verificación específica de las facturas observadas detalladas en el Form. 7520, Orden de Verificación 0011OVI03696 y anexo Form. 7520, que tiene incidencia en los periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre, todos del año 2008.

6. Contra dicha Resolución, la empresa PTA Security Sistem SRL planteó recurso de alzada, resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0205/2013 de 12 de abril, que confirmó la R.D. N° 17-0001418-12 de 7 de diciembre de 2012.

7. Ante dicha resolución, la empresa PTA Security Sistem SRL interpuso recurso jerárquico; resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1152/2013 de 23 de julio, que revocó parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0205/2013 de 12 de abril, y en consecuencia se revoca parcialmente la R.D. N° 17-0001418-12 de 7 de diciembre de 2012 porque no podía ser procesado ni condenado el contribuyente más de una vez por el mismo hecho y porque en ningún caso debe repetirse el objeto de la fiscalización ya practicada para la determinación de una deuda tributaria realizada por SIN en contra del sujeto pasivo en estricta aplicación de los arts. 117-II de la C.P.E. y 93-II del CTB, debido a que nuevamente 51 facturas fueron objeto de verificación respecto al crédito fiscal del IVA en el proceso de determinación iniciado con la Orden de Verificación N° 0011OVI03696 que culminó con la R.D. citada en contra del contribuyente PTA Security Sistem SRL, por lo que, correspondía restar el importe de Bs 101.622 al monto de Bs 1.818.890 correspondiente al monto determinado por depuración del crédito fiscal como base imponible de la R.D. N° 17-0001418-12, quedando como base imponible el monto de Bs 1.717.268, debiendo sobre dicho monto establecerse el tributo omitido, así como la sanción por omisión de pago y demás accesorios. Por consiguiente, la AGIT estableció como impuesto determinado la suma de Bs 222.821, mantenimiento de valor Bs60.896, intereses Bs131.049, sanción por omisión de pago Bs 283.717, totalizando como Deuda Tributaria Bs 698.483 equivalente a 393.501 UFV, manteniendo firmes las multas por incumplimiento de deberes formales a Bs 23.963, equivalente a 13.500 UFV, conforme establece el art. 212.I.a) de la L. N° 3092. Por consiguiente, la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

9. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 145 de obrados.

### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si existió error de cálculo en el tributo omitido del IVA por el periodo fiscal abril 2008 de la empresa PTA Security Sistem SRL en la Resolución Jerárquica impugnada porque resulta menor al establecido en la R.D. N° 17-0001418-12, el cual afectaría la Deuda Tributaria determinada por la administración tributaria.

V.1. Sobre el objeto de la controversia, en el presente caso, se debe realizar un análisis respecto al IVA, el cálculo del impuesto determinado, la deuda tributaria, la alícuota del IVA y las normas aplicables ha dicho impuesto en la normativa tributaria boliviana.

Previamente corresponde recordar que, el IVA de acuerdo al art. 1 de la L. N° 843, es un impuesto que fue creado en todo el territorio nacional, el cual se aplica sobre: a) Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuadas por los sujetos definidos en el art. 3 de la L. N° 843; b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación; y c) Las importaciones definitivas.

Asimismo, el art. 47 del CTB establece los componentes de la deuda tributaria, los cuales son: "Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, está constituida por el tributo omitido (TO), las multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de fomento a la vivienda (UFV's) y los intereses (r) de acuerdo a lo siguiente:

$$DT=TO \times (1+r/360)^n + M...$$

Continuando con el CTB, el art. 81, refiere que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica, indicando que serán admisibles solamente aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad; considerándose las pruebas que no hayan sido presentadas cuando se las requirió por la administración tributaria o presentadas fuera de plazo, siempre y cuando el sujeto pasivo o contribuyente pruebe que la omisión no fue por culpa propia y con el requisito previo de elaborarse juramento de reciente obtención.

En cuanto a las alícuotas, el capítulo IV, art. 15 de la L. N° 843 refiere que la alícuota general única del impuesto será del 13 %.

Por su parte, el art. 180-I de la C.P.E. expresamente establece entre sus principios que se fundamenta la jurisdicción ordinaria, el principio de verdad material, y dicho principio es concordante con los arts. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) que señala: "La administración pública **investigará la verdad material** en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil" y 30.11 de la LOJ que indica, entre los principios que se sustenta la jurisdicción ordinaria, se encuentra el principio de verdad material que: "Obliga a las autoridades a fundamentar sus resoluciones con la prueba relativa solo a los hechos y circunstancias, tal como ocurrieron, en estricto cumplimiento de las garantías procesales" (las negrillas son nuestras).

Así referidas las normas y los principios inmersos en la labor interpretativa, debe entenderse por verdad material aquel acontecimiento o conjunto de acontecimientos o situaciones fácticas que condicen con la realidad de los hechos, entendiéndose que en el nuevo marco constitucional la búsqueda y el logro de la verdad material se constituye en principio y objetivo primordial del procedimiento que culmina en una decisión justa y adecuada.

En ese contexto normativo, la certidumbre de los criterios vertidos en el ámbito constitucional resultan plenamente ajustables al proceso contencioso administrativo, cuyo fin vislumbra que las personas o entidades a quienes va dirigida la norma, conozcan el rango y los límites de protección jurídica de sus actos, por lo que en el caso de autos y de una revisión de los antecedentes administrativos detallados en el punto III del presente fallo, se advierte que, el SIN realizó dos procesos de verificación a la empresa PTA Security System SRL, uno que inició con la Orden de Verificación 7012OVE00060 para verificar el crédito fiscal del IVA correspondiente a los periodos enero, agosto, septiembre, noviembre y diciembre 2008, ulteriormente se labraron Actas de Contravención Tributaria, determinando una deuda tributaria de Bs46.481; sin embargo, el contribuyente canceló dicha deuda tributaria, motivo por el cual, el SIN emitió la Resolución Determinativa de Deuda Tributaria Cancelada N° 17-0000852-12 de 30 de agosto de 2012, la cual declaró extinguida la deuda tributaria por los periodos fiscales y gestión mencionados líneas arriba; y el otro proceso que empezó con la Orden de Verificación 0011OVI03696 por el crédito fiscal del IVA derivado de la verificación específica del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente que se detallan en Anexo Form. 7520 de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, el cual concluyó con la emisión de la R.D. N° 17-0001418-12 de 7 de diciembre de 2012, que determinó la obligación impositiva de 435.220,55 UFV, correspondiente al IVA por los periodos fiscales citados.

En ese sentido y de una revisión de ambas ordenes de verificación, en estricta aplicación al principio de la verdad material, se advierte que en la primera verificación se observaron 64 facturas por las cuales se determinó una deuda tributaria por el SIN ya extinguida a través de la resolución determinativa de Deuda Tributaria Cancelada N° 17-0000852-12 porque el sujeto pasivo canceló el total de dicha obligación tributaria, empero, el SIN en la segunda orden de verificación, nuevamente observó 51 facturas que ya fueron motivo de una sanción en contra del contribuyente y que además, fueron totalmente cubiertas y reconocidas por el propio SIN al emitir la resolución determinativa de Deuda Tributaria Cancelada N° 17-0000852-12 de 30 de agosto de 2012, por consiguiente, con base a tales antecedentes en vía administrativa y en estricta aplicación al principio de verdad material, que permite llegar a la realidad de los hechos, la búsqueda de la verdad material por encima de la verdad formal establecida en los arts. 180-I de la C.P.E., 4-d) de la LPA y 30.11 de la L.O.J. se evidencia que la administración tributaria impuso una deuda tributaria dos veces al contribuyente respecto a las 51 facturas que ya fueron motivo de sanción y a la vez canceladas por la empresa PTA Security System SRL, vulnerando de esta manera, el principio del non bis in idem.

Por lo expuesto, la AGIT únicamente depuró el monto de dichas facturas de la liquidación resuelta en la R.D. N° 17-0001418-12, y de la sumatoria de estas facturas en las que existió duplicidad de sanción, se obtuvo un cálculo de Bs 101.622, monto correctamente depurado por la AGIT, procediendo a emitir una nueva liquidación sin considerar solamente las 51 facturas ya canceladas, pertenecientes a los periodos fiscales de agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008 conforme consta a fs. 57 a 58 del expediente; es decir, que en el periodo de abril 2008, que es motivo de reclamo por la parte demandante en la presente demanda, no se encontraban las 51 facturas que ya fueron observadas y a su vez canceladas por el sujeto pasivo, por lo que, la AGIT al revocar la resolución dealzada y la R.D. N° 17-0001418-12 (originada del segundo proceso de verificación), no afectó el periodo fiscal de abril/2008 reclamado por el SIN.

Por lo anteriormente desarrollado, no resultan evidentes los reclamos de la parte demandante respecto a la violación de los arts. 4-d) de la LPA y 76 del CTB, puesto que en virtud a la verdad material y a las pruebas de los antecedentes administrativos como ser la Orden de Verificación 7012OVE00060, la Resolución Determinativa de Deuda Tributaria Cancelada N° 17-0000852-12 de 30 de agosto de 2012, las facturas observadas en el Form. 7520, la Orden de Verificación 0011OVI03696, la R.D. N° 17-0001418-12 de 7 de diciembre de 2012 y demás antecedentes administrativos adjuntos, quedó expresamente demostrado que la autoridad demandada valoró correctamente las pruebas presentadas en el proceso respecto al IVA de los periodos fiscales de enero a diciembre 2008 del contribuyente, puesto que, no realizó modificación alguna al periodo fiscal abril 2008 como expresa erróneamente el SIN, por lo que no resulta evidente ningún daño económico al Estado ya que estableció la deuda tributaria del IVA del sujeto pasivo con base a la documental adjuntada en el proceso por ambas partes.

Asimismo, conforme a las atribuciones de control de legalidad de éste Tribunal, de antecedentes y del análisis realizado; se tiene que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1152/2013 de 23 de julio emitida por la AGIT determinó revocar parcialmente la Resolución de Alzada y la R.D. N° 17-0001418-12 de 7 de diciembre de 2012 porque se efectuó doble cobro por monto determinado respecto a 51 facturas ya canceladas por el sujeto pasivo en un proceso de verificación anterior al de la R.D. N° 17-0001418-12, la cual (R.D. citada) es la que fue objeto de interposición de los recursos administrativos establecidos por ley (alzada y Jerárquico).

Bajo la normativa constitucional y tributaria precedentemente expuesta, en cuanto al supuesto error en el cálculo del tributo omitido correspondiente al periodo fiscal de abril 2008 como alega el SIN; cabe señalar que, no resulta evidente dicho error ya que de una revisión de la R.D. N° 17-0001418-12 de 7 de diciembre de 2012 cursante a fs. 11 a 25 del Anexo 1 de antecedentes administrativos y emitida por la institución demandante, se advierte claramente que las compras observadas del periodo abril es de Bs190.630,90, concordante con el subtotal de abril establecido por la AGIT en la pág. 30 de la Resolución Jerárquica ahora impugnada (fs. 48 vta. del expediente). Ahora bien, a dicho monto el SIN en su demanda pretende que se realice el cálculo del 13 % por concepto de alícuota del IVA conforme el art. 15 de la L. N° 843, argumento con el cual pretende hacer inducir en error a este alto Tribunal, ya que de dicho monto (Bs 190.630,90) en el cálculo total del adeudo tributario la AGIT discriminó las compras validas de abril 2008 por Bs 3.280,90.- determinadas en el proceso de verificación por el SIN antes de la emisión de la R.D. mencionada, por lo que realizando dicha discriminación, la cifra del subtotal con la cifra de compras válidas da como resultado la Base Imponible de Bs 187.350,00.-, tal aspecto claramente se encuentra establecido por la institución demandante en el cuadro "Resumen compras observadas; base imponible e impuesto determinado"(fs. 20 del Anexo 1) y que forma parte de la R.D. N° 17-0001418-12 emitida por el SIN, por lo tanto, el SIN estableció como impuesto determinado o Tributo Omitido Bs 24.355,50.- por el periodo fiscal de abril 2008, el cual fue redondeado a Bs 24.356 conforme los cuadros cursantes a fs. 23 del Anexo 1 (parte final de la R.D. N° 17-0001418-12), por lo que, de ninguna manera resulta correcto el nuevo cálculo denominado "Liquidación elaborada por el SIN" (sic) cursante a fs. 62 vta. de su demanda, y además que, es contrario al que la misma entidad ahora demandante realizó en la R.D. N° 17-0001418-12 (ver fs. 23 del anexo 1 de antecedentes administrativos).

De todo lo expuesto, se concluye que las cifras por conceptos de base imponible e impuesto determinado establecidas en el cuadro de fs. 23 del anexo 1 elaborado por el SIN del periodo de abril 2008, no fueron modificadas ni disminuidas por la AGIT en su cuadro de fs. 58 de obrados y que forma parte de la Resolución Jerárquica ahora impugnada, siendo firmes e intactas tales cifras; y si bien el total de Deuda Tributaria por abril 2008 de la R.D. N° 17-0001418-12 varía con el realizado por la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1152/2013; es debido al mantenimiento de valor, el impuesto actualizado e intereses, puesto que, como el SIN tiene conocimiento, dichas cifras varían de acuerdo a la fecha de realización del cálculo del total de la deuda tributaria que se realice, ya que el cálculo realizado por el SIN en la R.D. N° 17-0001418-12 data del 7 de diciembre de 2012 y el cálculo realizado por la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1152/2013 data del 23 de julio de 2013, por tanto se tiene que son fechas distintas que afectan como ya se dijo en el mantenimiento de valor, impuesto actualizado e intereses conforme establece el art. 47 del CTB para la determinación de la deuda tributaria, pero no podrán variar las cifras por concepto de la base imponible y el impuesto determinado o tributo omitido; por tanto, no resulta evidente el supuesto error en el cálculo determinado del IVA por el periodo fiscal de abril 2008 ya demostrado ut supra y en consecuencia tampoco afectó el cálculo al total reparo o total de la deuda tributaria impuesta por la AGIT respecto al periodo señalado y menos aún, a la deuda tributaria determinada por la administración tributaria en la R.D. N° 17-0001418-12 respecto al periodo fiscal abril 2008.

De lo manifestado, se evidencia que la AGIT, aplicó correctamente la normativa tributaria referida a la alícuota del 13 % del IVA y deuda tributaria de dicho impuesto establecido en los arts. 15 de la L. N° 843 y 47 del CTB; por consiguiente, no se vulneró procedimiento legal y, menos aún, errónea o incompleta apreciación de la normativa legal tributaria como alegó erradamente la parte demandante, por lo que, la AGIT al revocar la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0205/2013 del 12 de abril, no cometió error alguno en el periodo de abril 2008, en su resolución de recurso jerárquico que ahora es impugnada por la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN.

#### V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se concluye lo siguiente:

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1152/2013 de 23 de julio, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias aplicables al presente, por lo que, no existió vulneración alguna a los arts. 4.d) de la LPA y 76 del CTB y menos aún, error en el cálculo del impuesto omitido del IVA correspondiente al periodo fiscal abril 2008 conforme a los argumentos expuestos; más aún, cuando dicho periodo no fue objeto o motivo para que la AGIT revoque la resolución de alzada, por lo que no existió razón legal alguna que motiven dejar sin efecto la resolución jerárquica por un supuesto error de cálculo por el mes de abril 2008, el cual nunca sucedió porque no fue objeto de modificación en la revocatoria establecida por la autoridad demandada.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1152/2013, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. de 61 a 64, subsanada vía fax a fs. 69 y en original a fs. 73 de obrados, interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1152/2013 de 23 de julio dictada por la AGIT.

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Norka Natalia Mercado Guzmán por emitir voto disidente.

**Relatora: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



97

**Empresa RL SECURITY ENTERPRISE S.R.L. c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.**

**Contencioso administrativo.**

**Distrito: Chuquisaca.**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 35 a 39, en la que la Empresa RL Security Enterprise SRL representada por Nelson Quinteros Salamanca, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0993/2013 pronunciada el 9 de julio por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 65 a 69, el memorial de apersonamiento del tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Mediante Orden de Verificación 00120VE03356-Operativo 821, Modalidad Operativo Especifico Crédito Fiscal, fue iniciado el procedimiento de verificación externa IVA-Crédito Fiscal en el que fueron observadas dos notas fiscales emitidas por el contribuyente Fernando Morales Iriarte, porque no tendrían validez como crédito fiscal.

Aclaró que la empresa que representa, no tiene ningún registro de haberse notificado la orden de verificación y tampoco la solicitud de documentación, sino simplemente la vista de cargo, motivo por el cual, no se presentó ningún descargo.

El 12 de noviembre de 2012, se notificó la Vista de Cargo 26-00115-12, estableciendo una deuda tributaria de 10.954 UFV, por supuestos tributos omitidos, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales depurando las notas fiscales observadas.

Posteriormente, se emitió la Resolución Determinativa GRACO N° 17-00775-12 ratificando la deuda tributaria de 10.846 UFV, situación que fue confirmada por las resoluciones de alzada y jerárquico.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Se refirió a la nulidad de la resolución determinativa en virtud a que se lesionaron varios derechos propios y procedimentales:

Vicios durante el procedimiento de fiscalización que ocasionaron indefensión al realizarse actos de manera unilateral de prueba acusatoria, además que no se realizó la comunicación de los resultados de la fiscalización antes de la emisión de la vista de cargo, actos que suprimieron fases procesales, requerimientos tardíos de documentos, conculcando el debido proceso respecto al alcance señalado en la S.C. N° 1234/2000-R de 21 de diciembre, defectos como la restricción del derecho a la defensa que se encuentra señalado en el art. 117 de la C.P.E. y así evitar que la decisión del caso pueda denotar arbitrariedad, consiste el derecho a la defensa en la proporción de tiempo suficiente para poder desvirtuar las acusaciones, a través de todos los medios posibles, sin embargo en el proceso de fiscalización, no se le otorgó a posibilidad de brindar descargos o de poder conformar o no los reparos detectados en la auditoria por que no se realizó ninguna comunicación de resultado o entrega de los papeles de trabajo a la conclusión aspecto que fue recurrido.

Prueba obtenida ilegalmente al no haberse notificado en la etapa de fiscalización ninguno de los actos donde se estaba procediendo al cruce de información con notificaciones y supuestas verificaciones de proveedor de RL Security Enterprise SRL, siendo un principio básico de cualquier procedimiento poner en conocimiento del acusado que se realizan actos de producción de prueba en su contra para poder participar en estos actos ejercer defensa o negar la pertinencia de ellos, no habiendo sido nada hecho en su conocimiento sino hasta la vista de cargo por lo que lógicamente existió indefensión, motivo por el cual se debía declarar la nulidad de procedimiento.

Se refirió a la ilegalidad de los reparos obtenidos, que originaron a deuda tributaria en la vista de cargo y la resolución determinativa se hallan fundados en criterios netamente discrecionales lesivos a las garantías del Estado de derecho ya que no se respalda en ninguna norma jurídica:

Procedencia de los créditos impositivos y medios fehacientes de pago, por este criterio se procedió a depurar las dos notas fiscales bajo el pretexto simple que no existían medios fehacientes de pago que corroboren la materialización de la transacción, en este caso la exigencia de forma diferenciada en este caso un cheque bancario, para demostrar la validación de la transacción demostrando una discrecionalidad de los funcionarios y emisión a la seguridad jurídica, tampoco resulta habitual que la empresa cuente con copias certificadas por los bancos sobre los cheques girados, siendo estos requisitos extra legales que no pueden ser admitido en derecho correspondiendo la reposición del indebido crédito fiscal depurado.

Como señaló durante el procedimiento de descargos, la empresa que representa cancela a sus proveedores en efectivo, considerando además que tienen sucursales en La Paz y Santa Cruz, siendo que cada Administrador tiene a potestad de cancelar las transacciones de esa forma, habiéndose realizado dicha transacción con contribuyentes legalmente constituidos en el país, en el supuesto que el contribuyente no cancelo sus impuestos o declare erróneamente sus ventas es plena responsabilidad de contribuyente y en ningún casos de la empresa que representa debido a que dichas adquisiciones se realizaron de buena fe.

Con relación al acta por contravención tributaria, que determinó una multa de UFV 3000, por no haber presentado los documentos requeridos, la falta de precisión de cuál sería a conducta concreta que configura la contravención constituyendo una lesión al debido proceso, porque aun en el ámbito administrativo la acción debe ser motivada la falta para poder brindar defensa oportuna y cierta, no se expresó la transacción o registro de la nota fiscal que motivo la sanción, aspecto que motiva la nulidad de dicho acto, cito la SC N° 95/01 de 21 de diciembre.

La inexistencia de falta de pago, indica que ni a resolución determinativa, ni la resolución dealzada, tipificó la conducta de la empresa dentro los supuestos legales del art. 165 del Cód. Trib., que para configuración del ilícito debe existir un pago menor o inexistencia de pago de deudas tributarias, sin embargo la empresa que representa a dado cumplimiento a norma vigente, utilizando su crédito fiscal legítimo y notas fiscales legalmente habilitadas, para justificar sus gastos por lo que no hubiera incumplido ninguna obligación tributaria, para configurar esta figura punible.

Se refirió a la falta de requisitos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492 en la emisión de la resolución determinativa, ya que en el detalle de las facturas observadas menciona que existirían unas cuantas facturas observadas, restringiendo el derecho a la defensa al no cumplir con el mandato de art. 99 de la L. N° 2492, motivo por el cual se debe declarar la nulidad de la resolución determinativa.

#### I.1. Petitorio.

Solicita que se dicte sentencia se declare probada y se revoque parcialmente la resolución jerárquica y por consiguiente se deje sin efecto la Resolución Determinativa Graco N° 17-775-12 de 20 de diciembre de 2012.

#### II. De la contestación a la demanda.

Que ante esta demanda, el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona al proceso y contesta la demanda señalando que el procedimiento se inició con la notificación de la Orden de Verificación N° 0012OVE03356-Operativo 821, Modalidad Operativo Especifico Crédito Fiscal, para la verificación externa IVA-crédito fiscal, a la cual se adjuntó el detalle de dos facturas observadas para las cuales se solicitó documentación específica como son las Declaraciones Juradas Form. 200 o 201, Libro de Compras IVA, facturas originales y medios de pago, que no fue presentada por el ahora demandante, motivo por el cual, fue sancionado a pagar la multa de 3.000 UFV, de acuerdo a la RND N° 10-0037-07, demostrándose que desde el inicio de la verificación, el sujeto pasivo conocía el objeto de la verificación y de manera específica, las facturas que fueron objeto de verificación.

El 12 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó la Vista de Cargo N° 26-00115-12, en la que también se expone el detalle de facturas observadas, sobre las cuales, el sujeto pasivo presentó descargos, adjuntando las facturas 228 y 230 que fueron verificadas por la administración, lo que determina que conocía los documentos que fueron sujetos a revisión en la primera etapa; así como la documentación obtenida por la administración tributaria en ejercicio de sus facultades de investigación y comprobación, además que tenía amplias facultades para hacer el seguimiento del proceso conforme señala el art. 77-II del CTB, y más, cuando en el procedimiento de determinación no se prevé una notificación con los resultados de la etapa de verificación previo a la emisión de la Vista de Cargo, que es el documento formal que hace conocer al contribuyente, en forma preliminar, el origen de las observaciones y la calificación preliminar de la conducta, contra la que puede presentar descargos, evidenciándose que en esa primera etapa del proceso no se vulneró el derecho a la defensa y el debido proceso, como refiere el sujeto pasivo, ahora demandante.

Puso en evidencia que el sujeto pasivo presentó descargos a la vista de cargo, en el término previsto por el art. 98 del CTB, dando lugar a una posterior emisión de la resolución determinativa, que le permitió interponer los recursos de impugnación señalados por la ley.

Con relación a reparo del proceso de verificación, respecto al reparo del proceso de verificación, señaló que de la revisión de la Vista de Cargo 26-00115-12, se evidenció que la administración tributaria observó las facturas 228 y 230, porque el contribuyente no presentó las notas fiscales originales de ese proveedor, no habiendo tampoco demostrado la procedencia de los créditos impositivos correspondientes a las facturas observadas, ni presentado documento alguno que demuestre la efectiva materialización de las transacciones, observaciones que fueron mantenidas en la resolución determinativa.

En ese contexto, esa instancia jerárquica, dada la naturalezas de la observación de la administración tributaria



Con relación a las observaciones de las multas por incumplimiento a deberes formales, por la falta de precisión en la conducta, se advierte que el fiscalizador a momento de la emisión del acta por contravención detalló el incumplimiento al deber forma, no obstante a ello la administración tributaria estableció que el contribuyente contravino los numerales 4,6, y 8 del art. 70 de la L. N° 2492 que hacen referencias a obligaciones que tiene el sujeto pasivo de proporcionar información a la AT, habiendo tipificado la conducta por incumplimiento a la RND N° 10-0037-07 Núm. 4 Subnumeral 4.1., los cuales también fueron puestos en conocimiento de sujeto pasivo, detallándose la contravención específica en la que incurrió el contribuyente la norma específica infringida, aspectos por lo que el sujeto pasivo tuvo la oportunidad de defenderse.

Finalmente con relación a la sanción por omisión de pago, el art. 69 de la L. N° 2492 presume que el sujeto pasivo cumplió con sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales hasta que en debido proceso la AT pruebe lo contrario, en el caso establecido reparos por el periodo mayo 2008, cargos que no fueron desvirtuados por el contribuyente evidenciándose en consecuencia que pago menos de la obligación tributaria por lo que la conducta se adecua a lo previsto en el art. 165 de la L. N° 2492 resultando correcta la sanción de omisión de pago.

#### II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por RL Security Enterprise SRL, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de antecedentes administrativos permite concluir lo siguiente:

El 12 de octubre de 2012, la administración tributaria notificó a la empresa ahora demandante con la Orden de Verificación N° 0011OVE03356, bajo la modalidad operativo específico crédito fiscal IVA correspondiente al periodo fiscal de mayo de 2008, con el objeto de establecer e correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias de Impuesto a valor agregado de la verificación de crédito fiscal de las facturas declaradas que se detallan en un anexo adjunto que cursa a fs. 3 del anexo 1. La administración tributaria, conforme consta a fs. 8 del mismo anexo, solicitó la siguiente documentación: a) Declaraciones juradas de los periodos observados (formulario 200), b) Libro de compras IVA del periodo observado, c) Notas fiscales de respaldo a Crédito Fiscal IVA que figuran en el detalle de diferencias y e) Medios de pago de las facturas 228 y 230 con NIT 6408777010 y número de autorización 30010027465. Dicha diligencia fue practicada mediante cédula (fs. 2 anexo N° 1).

La hoja de trabajo de fs. 28 a 31 del anexo en análisis, da cuenta que la factura 228 del proveedor Fernando Morales Iriarte, fue extendida por la suma de 12.900, mientras que la factura 230, por la suma de Bs 19.800.

El 5 de noviembre de 2012 se emitió el acta por contravenciones tributarias vinculada al Procedimiento de Determinación N° 47611, por incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida durante la ejecución del procedimiento de fiscalización, verificación, control e investigación en formas y plazos establecidos (fs. 15 anexo N° 1)

El 12 de noviembre de 2012 la Administración Tributaria notificó a David Torrelio Pacheco con la Vista de Cargo 26-00115-12, con la que se establecieron reparos sobre base cierta del IVA por el periodo de mayo 2008 en la suma de 10.954 UFV equivalente a Bs 19.597, por depuración del crédito fiscal de las facturas sujetas a verificación por incumplimiento de lo dispuesto en la normativa, toda vez que el contribuyente no presentó las facturas originales, tampoco demostró la procedencia de los créditos impositivos ni presentó documento alguno que se constituya en prueba clara, suficiente y fidedigna que demuestre la efectiva materialización de las transacciones. La base legal con la que se sustentó dicho reparo emerge del num. 5) del art. 70 y el art. 77 de la L. N° 2492, art. 8 de la L. N° 843, art. 8 del D.S. N° 2153, inc. 1) del par. I) y III) del art. 41 de la RND N° 10-0016-07, nums. 4,6 y 8 del art. 70 de la L. N° 2492 y Subnumeral 4.1 del numeral a del anexo A de la RND N° 10-0037-07 se estableció también el reparo sobre la calificación de la conducta del contribuyente como omisión de pago, en aplicación del núm. 3 del art. 160 y 165 de la L. N° 249, incluyéndose al multa por incumplimiento de deberes formales otorgando un plazo de 30 días para formular descargos y presentar pruebas. (fs. 53 y 54 anexo N° 1)

Con memorial presentado el 10 de diciembre de 2012, la ahora demandante, bajo la suma: "presenta descargos", planteó la nulidad de los actuados y adjuntó las facturas depuradas en originales. Con nota SIN/GGCBBA/DF/VI/NOT/00889/2012 de 17 de diciembre, la administración tributaria señaló que los argumentos planteados, no desvirtuaron la observación plasmada en la vista de cargo relativa la materialización de la transacción (fs. 64 a 73).

El 28 de diciembre de 2012 la administración tributaria, notificó mediante cédula la Resolución Determinativa N° 17-00775-12, que resolvió determinar las obligaciones impositivas del recurrente en la suma de 10.846 UFV equivalente a Bs 19.505 por el periodo mayo 2008, que incluye el tributo omitido, interés así como la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales (fs. 93 a 108).

Dicha resolución que fue recurrida por el contribuyente a través del recurso de alzada el cual fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0202/2013 de 19 de abril, que confirmó la resolución determinativa impugnada (fs. 74 a 83 de la carpeta 1), que a su vez, motivó el recurso jerárquico de fs. 86 a 89, que fue resuelto por la resolución que se impugna en el presente proceso, que confirmó la resolución de alzada. (fs. 126 a 144).

Así se dio origen al presente proceso contencioso administrativo, que fue tramitado como ordinario de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia y en cuyo curso, se notificó a la administración tributaria como tercero interesado, así consta en la diligencia de fs.100, sin que se hubiera apersonado al proceso.

#### IV. Análisis del problema jurídico planteado.

En autos, la empresa demandante, acusa la nulidad de la resolución determinativa porque existen: a) Vicios en el procedimiento de fiscalización que le ocasionaron indefensión porque se realizaron actos de manera unilateral de prueba acusatoria y no se le comunicó el

resultado de la fiscalización antes de la emisión de la vista de cargo, vulnerando el debido proceso, b) se obtuvo prueba ilegalmente por no haberse notificado en la etapa de fiscalización ninguno de los actos donde se estaba procediendo al cruce de información con notificaciones y supuestas verificaciones de proveedor de RL Security Enterprise SRL, c) También señaló que los reparos obtenidos son ilegales porque se fundan en criterios discrecionales lesivos a las garantías del Estado de derecho ya que no se respalda en ninguna norma jurídica, d) señaló que se le exigió la presentación de un cheque bancario para demostrar la validación de la transacción demuestra la discrecionalidad de los funcionarios, porque cancela a sus proveedores en efectivo, e) Con relación al acta por contravención tributaria, que determinó una multa de UFV 3000, por no haber presentado los documentos requeridos, acusó falta de precisión de cuál sería a conducta concreta que configura la contravención constituyendo una lesión al debido proceso, f) ni la resolución determinativa ni la resolución de alzada tipificó la conducta de la empresa dentro los supuestos legales del art. 165 del Cód. Trib. porque para la configuración del ilícito debe existir un pago menor o inexistencia de pago de deudas tributarias. Finalmente, señaló que no existen los requisitos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492 en la emisión de la resolución determinativa, ya que en el detalle de las facturas observadas menciona que existirían unas cuantas facturas observadas, restringiendo el derecho a la defensa al no cumplir con el mandato de art. 99 de la L. N° 2492, motivo por el cual se debe declarar la nulidad de la resolución determinativa.

I. Con relación a la acusada falta de los requisitos señalados por el art. 99 del Cód. Trib., se tiene primero, que dicho argumento no forma parte del elenco de agravios expresados en el recurso jerárquico, motivo por el cual, no pueden ser traídos a esta instancia jurisdiccional, considerándose asimismo, la imprecisión y escasez del planteamiento efectuado ante esta sala plena, porque que no se expresa de qué modo se le hubiera impedido ejercer su derecho a la defensa.

II. Continuando con el análisis, se tiene que la demandante plantea la nulidad del procedimiento de fiscalización porque:

a. Se realizaron actos de manera unilateral de prueba acusatoria y no se le comunicó el resultado de la fiscalización antes de la emisión de la vista de cargo, vulnerando el debido proceso, sobre el punto, corresponde aclarar a la demandante que el procedimiento de fiscalización cumplido por la administración tributaria tiene como finalidad investigar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de la contribuyente y no se constituye en un procedimiento acusatorio. Por otra parte, el art. 100 del CTB es claro al reconocer a la administración tributaria amplias facultades para controlar, verificar, fiscalizar e investigar y para ello, requerir la información que considere pertinente, motivo por el cual, no es evidente lo afirmado por la demandante, razonamiento que también resulta aplicable a la afirmación relativa a que se obtuvo prueba ilegalmente por no haberse notificado en la etapa de fiscalización ninguno de los actos donde se estaba procediendo al cruce de información con notificaciones y supuestas verificaciones de proveedor de RL Security Enterprise SRL. Tenga en cuenta el demandante, que no existe previsión legal que obligue a la administración tributaria a notificar al contribuyente durante la etapa previa a la emisión de la vista de cargo.

b. También señaló que los reparos obtenidos son ilegales porque se fundan en criterios discrecionales lesivos a las garantías del Estado de Derecho ya que no se respalda en ninguna norma jurídica. Al respecto, corresponde precisar que los actos de la administración tributaria fueron respaldados en las normas contenidas en el numeral 5) del art. 70 y el art. 77 del CTB, art. 8 de la L. N° 843, art. 8 del D.S. N° 21531, inc. 1) del par. I) y III) del art. 41 de la RND N° 10-0016-07, nums. 4,6 y 8 del art. 70 de la L. N° 2492 y Subnumeral 4.1 del numeral a del anexo A de la RND N° 10-0037-07. Sobre el punto, no existe argumento alguno de la empresa demandante que sustente su afirmación o que fundamente los motivos por los que la citada normativa es inaplicable, concluyéndose que incumplió con la carga argumentativa que le corresponde, haciendo inatendible su acusación por falta de fundamento.

c. Señaló que se le exigió la presentación de un cheque bancario para demostrar la validación de la transacción demuestra la discrecionalidad de los funcionarios, porque cancela a sus proveedores en efectivo; sin embargo, no aportó ningún documento ni en la etapa de la fiscalización ni ante las instancias de impugnación tributaria, haciendo imposible para este Tribunal emitir pronunciamiento.

d. Con relación al acta por contravención tributaria, que determinó una multa de UFV 3000, por no haber presentado los documentos requeridos, acusó falta de precisión de cuál sería a conducta concreta que configura la contravención constituyendo una lesión al debido proceso, punto sobre el que corresponde señalar que la conducta sancionada fue precisamente el incumplimiento en la entrega de la documentación requerida por la administración tributaria.

e. Ni la resolución determinativa ni la de alzada, tipificaron la conducta de la empresa dentro los supuestos legales del art. 165 del Cód. Trib. porque para la configuración del ilícito debe existir un pago menor o inexistencia de pago de deudas tributarias, argumento que resulta erróneo a la luz del reparo determinado emergente de la depuración del crédito fiscal por no haberse respaldado con documentación contable la materialidad del pago por los servicios reflejados en las facturas; consiguientemente, la calificación de la conducta tributaria como omisión de pago, resulta adecuada al amparo del citado art. 165 del CTB.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA, la demanda interpuesta por la Empresa RL Security Enterprise SRL, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ N° 0993/20123 de 9 de julio de 2013, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien deberán devolverse los antecedentes administrativos.

**Relatora: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



98

**Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (Y.P.F.B.-ANDINA S.A.) c/  
Ministerio de Hidrocarburos y Energía.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: La Paz.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 159 a 179, en la que Yacimientos Petrolíferos Bolivianos YPFB Andina S.A., representada por Carlos Daniel Terán Aranibar y Miriam Cecilia Limpas Ortiz, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico R.M. R.J. N° 089/2013, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía el 29 de julio de 2013, la contestación de fs. 216 a 224, réplica de fs. 244 a 254.; dúplica de fs. 374 a 380 y vta., decreto de fs. 382, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

**I. Contenido de la demanda.**

Que Carlos Daniel Terán Aranibar y Miriam Cecilia Limpas Ortiz, se apersonaron a este tribunal por memorial de fs. 159 a 179, en representación legal de Yacimientos Petrolíferos Bolivianos YPFB Andina S.A., manifestando que cumpliendo instrucciones de su mandante y de conformidad con lo estipulado en el art. 70 de la L. N° 2341 y en el Cód. Pdto. Civ., Libro IV Título VII capítulo VII, arts. 778 y siguientes, interponen formal demanda, solicitando se revoque la Resolución Ministerial R.M. R.J. N° 089/2013 de 29 de julio de 2013, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, confirmando los actos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y que fuera notificada a la empresa que representan el 5 de agosto del mismo año.

**I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.**

La empresa demandante señala que mediante R.A. SSHD N° 075/2000 de 29 de febrero de 2000, se concedió a YPFB Andina la concesión para la operación de la Planta de Compresión de Río Grande, siendo esta empresa designada Administradora de la Asociación de Riesgo Compartido propiedad de YPFB Chaco S.A., Petrobras Bolivia S.A., Total E&P y la Empresa YPFB Andina S.A., contando este grupo accionario además con una concesión de transporte para un ducto menor de 12 pulgadas.

Siendo obligación del concesionario presentar anualmente al ente regulador los presupuestos programados de operaciones e inversiones que incluya los costos permitidos incurridos bajo los límites de razonabilidad y prudencia y los presupuestos ejecutados, conforme el Reglamento de Transporte de Hidrocarburo por Ductos, el 21 de febrero de 2008, YPFB Andina S.A., presentó a la Agencia Nacional de Hidrocarburos el Presupuesto Ejecutado correspondiente a la gestión 2007.

El 12 de septiembre de 2011, la Empresa Xonex Energia, que se adjudicó el trabajo de auditoria regulatoria de carácter técnico económico y financiero de los presupuestos ejecutados Andina Compresión y Andina Ducto 12" de las gestiones 2005, 2006 y 2007, presentó el Informe Técnico del Presupuesto Ejecutado y el 13 del mismo mes y año el Informe Económico, ambos correspondiente a la gestión 2006.

En 3 de octubre de 2011 YPFB Andina mediante nota JV RGC-190/2011, presentó descargos a los informes de auditoria haciendo llegar el 7 de octubre información complementaria a dichos descargos económicos y técnicos.

El 24 de agosto de 2012, la Agencia Nacional de Hidrocarburos emitió la R.A. N° 2193/2012, aprobando el Presupuesto Ejecutado gestión 2007 de YPFB Andina S.A.-Planta de Compresión Río Grande, notificada el 28 de agosto de 2012, que fue impugnada mediante nota Cite JV RGC-194/2012, presentada el 5 de septiembre de 2012, mereciendo el Auto de 12 de septiembre de 2012, en la que el ente regulador desestimó la solicitud de aclaración y complementación por haber sido presentada fuera del plazo.

El 17 de septiembre de 2013 (debió decir 2012), YPFB Andina S.A., presentó Recurso de Revocatoria que fue admitido por la Agencia Nacional de Hidrocarburos el 20 de septiembre de 2012, disponiendo de oficio la apertura de término probatorio de 10 días hábiles administrativos, empero, no obstante de dicho plazo la ANH mediante la Resolución Administrativa AND N° 3151 de 19 de noviembre de 2012, desestima el recurso de revocatoria por haber sido interpuesto fuera de plazo, solicitándose el 3 de diciembre de 2012 aclaración y enmienda, rechazada por contestación de 3 de noviembre (debió decir diciembre) de 2012.

El 14 de diciembre de 2012, YPFB Andina S.A., presentó Recurso Jerárquico contra la RA N° 3151/2012 que fue resuelto por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía rechazándolo y en consecuencia confirmando la Resolución Administrativa impugnada así como la Resolución Administrativa ANH N° 2193/2012.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

1. Sobre la Nulidad del procedimiento por vulneración a los derechos de petición e información y a los principios de informalismo, verdad material e in dubio pro actione, causando indefensión al administrado, señaló que YPFB Andina S.A., mediante Nota Cite IV RCG-194/2012, solicitó de manera expresa a la ANH aclaración, enmienda e información de la R.A. N° 2193/2012, con la triple pretensión de solicitar aclaración, información y enmienda que debió ser entendida como manifestación de la voluntad de impugnar ciertos actos arbitrarios. En esta triple pretensión, continúan los demandantes, haciendo uso del derecho a la petición e información, se reclamó: a). El haber recortado los cargos que se registraron como previsiones sin considerar el principio devengado; b) La no aceptación por parte de la ANH del costo efectivamente pagado por YPFB Andina S.A., con relación al gas, que era el combustible requerido para mantener las operaciones diarias de compresión durante la gestión 2005 a mayo 2006; c). No considerar el gasto efectivamente pagado por el servicio de administración; d). La falta de consideración como parte del gasto financiero de las comisiones bancarias e ITF que fueron efectivamente pagadas en las operaciones normales con los proveedores de insumos y servicios; e). El sustento técnico y legal aplicado por la ANH para no considerar el gasto incurrido en una operación de Overhaul por Exchange, modalidad ajustada en la práctica de la industria.

En cuanto a la solicitud de aclaración e información, refirieron que la Agencia Nacional de Hidrocarburos y el Ministerio de Energía e Hidrocarburos emitieron su pronunciamiento, desestimando su petición con el argumento de haber sido interpuesto extemporáneamente, sin haber considerado la naturaleza de la petición, vulnerando el principio de verdad material que rige la administración pública y que si bien, efectivamente, la solicitud fue presentada después de 6 días de su legal notificación con la R.A. N° 2193/2012, esto no libera a la administración de la obligación de atender el derecho de petición y de información que asiste al administrado en pro del derecho al debido proceso y el derecho a la defensa, que no tienen lazo para ser ejercidos, pudiendo ser interpuestos en cualquier momento y cuantas veces sea necesario., el no atender esta solicitud acarrea nulidad en el procedimiento. Al efecto los demandantes citaron los arts. 24 de la Constitución Política del Estado, 1 inc. b), 16, 18 de la Ley de Procedimiento Administrativo, aclarando que resulta fundamental considerar el principio de informalismo y el de favorabilidad conforme estableció la S.C. N° 136/2013-R y la S.C. Plurinacional N° 0338/2012 referida al derecho a la petición, así como las SS.CC. Nos. 0843/2002-R, 0213/2013, referidas estas dos últimas a la obligación de la Administración a resolver prontamente las peticiones.

Realizando una serie de ampulosas consideraciones sobre el “Derecho a la Petición”, la empresa demandante concluye que la ANH y el Ministerio de Hidrocarburos y Energía con su actuación de no responder a la solicitud de aclaración y compensación, afectaron su derecho a la defensa, viciando de nulidad el procedimiento y situando al administrado en estado de indefensión, más aún si se considera que la solicitud de información fue presentada dentro de los 10 días que franquea la ley para que el administrado haga uso de los recursos administrativos si así ve por conveniente, en base a la información cierta requerida que resulta fundamental para la sustanciación del proceso.

Refiriéndose a la naturaleza impugnatoria de la Nota Cite JV-RGC-194/2012 en virtud de los Principios de Informalismo, Verdad Material e In dubio Pro Actione., la entidad demandante señaló que resultaba inminente que la intención de YPFB Andina S.A., era la manifestación clara de la afectación de sus derechos e intereses legítimos con la emisión de la Resolución Administrativa R.A N° 2193/2012, por lo que tal nota poseía una naturaleza impugnatoria, por lo que, a través de ella se solicitó a la autoridad administrativa información y documentación para sustanciar el proceso, y una vez tomado conocimiento de ella, debió calificarla como una actuación de carácter impugnatorio, siendo obligación de la entidad reguladora, interpretar la intención del administrado, conforme determinación de los arts. 42 y 46 de la Ley de Procedimiento Administrativo y en aplicación del principio de informalismo, conforme al entendimiento recogido en la S.C. N° 0642/2003-R de 8 de mayo, que señala que la autoridad administrativa podrá interpretar el recurso no de acuerdo a la letra del escrito, sino conforme a la intención del recurrente, corrigiendo equivocaciones formales de los administrados. Agregó en relación al principio in dubio pro actione que éste postula en favor de la mayor garantía y de la interpretación más favorable al ejercicio del derecho de acción, asegurando más allá de las dificultades de índole formal, una decisión sobre el fondo de la cuestión objeto del procedimiento, permitiendo que en caso de duda, ésta debe resolverse en el sentido más favorable a la continuación del procedimiento hasta su conclusión.

Continúa la demanda señalando que en aplicación de los principios anotados y descritos precedentemente, el ente regulador tenía la obligación de calificar la solicitud de enmienda efectuada por YPFB Andina S.A., mediante Nota Cite JV-RGC-194/2012 como una impugnación de las actuaciones administrativas que dieron origen a la RA 2191/2012 y que implican afectación a sus derechos subjetivos e intereses legítimos, no pudiendo la ANH aducir desconocimiento de la pretensión del administrado, toda vez que dicha nota fue presentada a los 6 días de los 10 que franquea la ley, resultando que, al no haber considerado aquella nota como un recurso de impugnación, la autoridad no sólo hizo caso omiso de la petición, sino que no emitió respuesta alguna, vulnerando los arts. 11, 16-b) y 52 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Inició en el hecho que el auto de 12 de septiembre de 2012 únicamente desestimó la solicitud de aclaración y complementación sin pronunciarse en lo absoluto sobre la enmienda impetrada, cuando la autoridad administrativa tenía obligación de emitir pronunciamiento al respecto, transgrede los derechos de YPFB Andina S.A. Situación similar se presenta en relación a la R.A. N° 3251/2012 que se limitó a desestimar el recurso de revocatoria interpuesto por el demandante contra la R.A. N° 2193/2012 por haber sido presentada supuestamente fuera del plazo establecido y también en la R.A. N° 089/2013 en la que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía rechaza el recurso jerárquico y confirma los actos administrativos de instancia inferior, olvidando que por aspectos meramente formales no puede dejar de pronunciarse sobre los aspectos de fondo reclamados en el recurso, acarreando entonces la nulidad del procedimiento por todas las actuaciones y omisiones de la autoridad administrativa que causaron indefensión al administrado.

2. Refiriéndose a la Nota Cite JV-RGC-19/2012 que según la demanda cumplió con todos los requisitos para ser considerada un recurso administrativo de impugnación, indicó que el ente regulador no tomó en cuenta que aquella nota cumplía con las exigencias previstas en los arts. 39 y 56 de la Ley de Procedimiento Administrativo, así como con los arts. 48, 49 y 86 del D.S. N° 27172 Reglamentario de la Ley indicada para el SIRESE, por cuanto fue presentada por escrito ante el Director Ejecutivo de la ANH, se individualizó el acto impugnado (R.A.

N° 2193/2012); se indicó de manea fundada el derecho subjetivo y los intereses legítimos vulnerados, fue presentada el sexto día de haber sido notificado con la resolución que se impugna, es decir dentro del plazo de los 10 días establecidos por ley. De considerar la autoridad administrativa que dicha nota no cumplía con los requisitos antedichos, añade el demandante, correspondía observar la disposición contenida en el art. 87 del D.S. Reglamentario citado, es decir, que debió requerirse se subsanen las deficiencias observadas y recién proceder a la desestimación del recurso.

3.- A cerca de la nulidad por violación al debido proceso al constatarse arbitrariedad al calificar los recursos administrativos como extemporáneos. Manifestó que la Nota Cite JV-RGC-194/2012 al haber sido presentada dentro de plazo, fundamentar y exponer los derechos subjetivos e intereses legítimos afectados por la R.A. N° 2193/2012, solicitando su enmienda y solicitar se le proporcione a YPFB Andina S.A., los informes técnicos y legales en los que se sustenta dicha Resolución, no pudo dejar de ser considerada como un recurso de impugnación, menos aducir desconocimiento de las pretensiones del administrado, de hacerlo se estaría vulnerando el derecho a la defensa y a recibir una respuesta motivada y fundada, a más de contravenir la obligación de resolver todo asunto sometido a su conocimiento conforme prevé el art. 52 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Añadió que si bien para el administrado el derecho a la petición y el acceso a la información-documentación son imprescriptibles, para la administración existe la obligación de responder pronta y oportunamente, más aún si la información requerida resulta esencial para fundamentar el proceso., recalcó que la S.C. N° 00113/2013-L de 20 de marzo que sirve de fundamento para la Resolución del Recurso Jerárquico N° 089/2013, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía no es aplicable al caso de YPFB Andina S.A., por las características de la nota Cite JV-RGC-194/2012.

Realizando una serie de consideraciones redundantes sobre la nota Cite JV-RGC-194/2012 y aspectos doctrinales acerca del principio de informalismo que rige el procedimiento administrativo, en la demanda se afirma que tanto la ANH cuanto el Ministerio de Hidrocarburos y Energía al haber desestimado los recursos administrativos de impugnación, violaron la garantía constitucional del debido proceso, situaron en estado de indefensión al administrado, dando lugar a la nulidad del procedimiento.

4.- Sobre el principio de verdad material y la doctrina de los actos propios. Arguyó que la autoridad administrativa en ninguna momento del proceso efectuó un análisis respecto de la existencia de las irregularidades explicadas en las solicitudes de YPFB Andina S.A., no habiendo considerado que en virtud al principio de verdad material que rige el procedimiento administrativo y se opone al de verdad formal que rige el procedimiento civil, la administración se encontraba obligada a investigar y resolver mas allá de lo alegado en los recursos administrativos, que este principio juntamente con el de Informalismo, permite dejar de lado ciertas formalidades que no son consideradas esenciales, es así que en el caso de YPFB Andina S.A., interpretó que la admisión del recurso de revocatoria, significó que fueron cumplidos todos los requisitos previstos por ley o si alguno hubiese sido incumplido, la autoridad administrativa en aplicación del art. 4-1) de la Ley de Procedimiento Administrativo consideró excusada la formalidad. Sobre la doctrina de los actos propios, en la demanda se anotó que la ANH admitió la reiteración del recurso de revocatoria a través del auto de admisión de 20 de septiembre de 2012, sometiendo el procedimiento administrativo a periodo de prueba a fin de conocer el fondo del asunto planteado, por lo que la resolución de aquel recurso no pudo basarse en cuestiones de forma, resultando entonces una contradicción que primero la ANH haya admitido el recurso para luego resolver y determinar que el misma fue presentado tardíamente.

Aditamento que la RA ANH 3151 se opone a la teoría de los actos propios que deriva de la aplicación del principio lógico de no contradicción, aplicable en el campo del derecho público, en tanto exige al Estado un comportamiento coherente frente a loa administrados, el obrar de una manera contradictoria con una conducta anterior dentro de una misma situación jurídica, conlleva responsabilidad para la autoridad administrativa, por lo que cuando la AHN asumió conocimiento del recurso de impugnación, admitió la reiteración del recurso de revocatoria, dispuso la apertura de plazo probatorio, señaló día y hora de audiencia dentro del plazo probatorio, para luego desestimar el recurso por extemporáneo, habría transgredido esta teoría y situado a YPFB Andina S.A. en estado de indefensión.

5.- En cuanto a los aspectos económicos y financieros. Señaló que el ente regulador no consideró la razonabilidad del gasto en los siguientes ítems: a) Material e insumos para operación, considerando el monto de \$us 379.321 como gasto no razonable ni prudente, al considerar que Andina S.A., no presentó los descargos correspondientes sobre los gastos extraordinarios de los trabajos de mantenimiento y reparación en los compresores SOLAR y MAN y compra de repuestos; b) Combustibles, consumibles y otras formas de energía para operaciones, considerando que el gasto registrado no cuenta con factura; c) Cargos a empresas afiliadas, considerando que ANDINA S.A., realizó un gasto de \$us 346.622 como cargos a empresas relacionadas, considerado como no razonable y no prudente; d) Gastos financieros, observando el gasto correspondiente al impuesto a las transacciones financieras por \$us 34.014, considerando que los mismos deben ser asumidos por la empresa y no incorporados como parte de la tarifa comprensión; e) Servicios generales, observando la auditoria los pagos efectuados a la Cámara Boliviana de Hidrocarburos y gastos de pólizas de importación que a criterio del regulador no tienen relación con la actividad regulada por un monto de \$us 12.711; f) Comisiones bancarias, por un monto de \$us 25.950, que según la ANH deben ser asumidos de manera corporativa no pudiendo ser incluidos en los costos regulados.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando “se haga oportunamente lugar a la demanda, declarando la nulidad del procedimiento administrativo, hasta el vicio más antiguo, el Auto de 21 de septiembre de 2012, emitido por la ANH, ordenando a la misma se expida sobre todos los aspectos pretendidos en el recurso de impugnación de 3 de septiembre de 2012 (Nota Cite JV-RGC 194/2012, consecuentemente se ordene la revocatoria de la Resolución Ministerial RJ N° 089/2013 emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía el 29 de julio de 2013 y por su mérito la R.A. AMH N° 3151/2012 de 19 de noviembre de 2012 y la R.A. ANH N° 2193/2012”.

### II. De la contestación a la demanda.

Juan José Hernando Sosa Soruco, en su condición de Ministro de Hidrocarburos y Energía, se apersonó al proceso, respondiendo negativamente con memorial presentado el 8 de mayo de 2014 cursante de fs. 216 a 224, luego de enunciar los antecedentes del proceso administrativo, señaló en síntesis los siguientes extremos:

Que la empresa demandante cambio radicalmente los argumentos expuestos en la tramitación de los recursos administrativos, exponiendo nuevos agravios que habría cometido el ministerio a tiempo de resolver el recurso jerárquico, cuando refiere que la autoridad administrativa al recibir la Nota Cite JV-RGC 194/2012 presentada el 5 de septiembre de 2012, debió entender primero que la pretensión era triple porque solicitó aclaración, enmienda además de información, además de haber entendido también dicha Nota como una manifestación de su voluntad de impugnar ciertos actos administrativos.

Respecto a la solicitud de información, apuntó que la nota en cuestión constituye una solicitud de aclaratoria y complementación propia de la tramitación previa a la interposición de los recursos administrativos, es así que en la referencia de la nota se indicó "Solicita aclaración y enmienda de la R.A. ANH N° 2193/2012 de 24 de agosto de 2012", no haciendo alusión siquiera a solicitud de información o documentación alguna y utilizando como base legal de su petición el art. 11 del D.S. N° 27172 reglamentario de la Ley de Procedimiento Administrativo para el SIRESE, no invocando ninguna otra norma que diera a entender una solicitud de información, habiéndose consignado claramente que se solicitaban aclaraciones y complementaciones sin que exista solicitud de información o documentación específica, pretendiendo con la demanda recién dotarle una finalidad distinta, pretendiendo cubrir la negligencia del personal de la empresa demandante por la presentación extemporánea de aquella solicitud que derivó en la presentación extemporánea del recurso de revocatoria, que no consideró que por mandato del art. 21 de la L. N° 2341, los términos y plazos para la tramitación de los recursos administrativos se entienden como máximos y son obligatorios, no estando librados a la voluntad de la autoridad administrativa.

Sobre la solicitud de enmienda, señaló que el demandante pretende forzar el contenido de la Nota Cite JV-RGC 194/2012 cuando afirma que esta constituía un recurso de revocatoria, aspecto nuevo que es invocado recién en esta etapa que no fue expresado en sede administrativa donde se invocó únicamente la aplicación de los principios de informalismo, verdad material e in dubio pro actione, constituyendo dicha nota inequívocamente una solicitud de aclaración y de ningún modo una voluntad impugnatoria de un acto definitivo emitido por la ANH, no cumpliendo con los requisitos exigidos por los arts. 86 y 117 del D.S. N° 27172, de manera tal, que, la pretensión del demandante en sentido de que tal nota debe ser considerada como un recurso impugnativo en aplicación del principio de informalismo excede los alcances de dicho principio. Citó al efecto la S.C. N° 0092/2007 que resalta el carácter pro administrativo del principio de informalismo, no extendiéndose el alcance de su aplicación a la exoneración del cumplimiento de los plazos procesales, pronunciándose la S.C. N° 1102/2004-R de 16 de julio de 2004, cuyo entendimiento en relación al plazo procedimental señaló que "el recurso al ser presentado fuera de plazo ya constituyó una negligencia del recurrente que no puede ser subsanada por el señalado principio" (refiriéndose al principio de informalismo).

A cerca de la acusada violación al principio de verdad material y la doctrina de los actos propios, refirió que el demandante pretende hacer incurrir en error a este Tribunal sobre la base de afirmaciones falsas en torno a la Nota Cite JV-RGC 194/2012, que según el demandante constituiría un recurso de revocatoria y que el memorial presentado en 17 de septiembre de 2012 con la suma "Interpone recurso de revocatoria contra la R.A. ANH M° 2193/2012 de 24 de agosto de 2010", representó una reiteración del recurso de revocatoria, afirmación del demandante totalmente falsa-a decir de la autoridad demandada, por las siguientes razones: a) La nota Cite JV-RGC 194/2012 no cumple con los requisitos exigidos por la normativa administrativa para ser considerado un recurso de impugnación, y en su contenido íntegro únicamente se solicita aclaración sobre algunos puntos de la resolución; b) El memorial presentado en 17 de septiembre de 2012, resulta por demás claro al señalar "Interponemos recurso de revocatoria", c) En el memorial de recurso de revocatoria el demandante claramente indicó que en el entendido de que su solicitud de aclaración y complementación interrumpe el plazo para la interposición de los recursos administrativos; para más adelante señalar que consideran por desestimada su solicitud., d) Si la voluntad planteada en la nota señalada era la interposición del recurso de impugnación, no se entiende como en la interposición del Recurso Jerárquico el propio demandante citó como antecedentes la nota Cite JV-RGC 194/2012 simplemente como una solicitud de complementación y enmienda, haciendo mención expresa a que, por memorial de 17 de septiembre de 2012 interpuso recurso de revocatoria.

La autoridad demandada afirmó que las contradicciones anotadas en el párrafo precedente ponen en evidencia que en ninguno de los actuados realizados en sede administrativa, YPFB Andina S.A., afirmó que la nota tantas veces indicada constituía un recurso de revocatoria, siendo este un elemento nuevo introducido en la presente demanda, aclaró expresamente en relación a la doctrina de los actos propios, que la admisión o radicatoria de un determinado recurso administrativo, no genera más efecto que el de evidenciar el conocimiento del trámite por una determinada autoridad, no implicando una aceptación de consideración de argumentos de fondo, pues de ser así no tendría sentido la disposición del art. 90-a) del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo para el SIRESE.

Finalmente, sobre el punto subtítulo aspectos económicos financieros, señaló que no corresponde pronunciamiento alguno en virtud a que el objeto de los recursos administrativos se circunscribió a determinar la legalidad o ilegalidad de la resolución de la ANH y establecer la oportunidad de presentación de los recursos, no habiendo ingresado a ver lo aspectos de fondo planteados por el demandante en la presente acción.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

1. Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno procesal, dan cuenta que el hecho que dio lugar al reclamo de YPFB Andina S.A. contra los actos de la ANH y Ministerio de Hidrocarburos y Energía, fue la auditoría regulatoria de carácter

técnico, económico y financiero del presupuesto ejecutado por la empresa demandante de la gestión 2007, en las operaciones de transporte por ducto menor de 12 pulgadas de la Planta de Compresión de Río Grande, que concluyó, previo el Informe DEF 0187/2012 INF (fs. 1 a 38 del anexo 1), con la emisión de la R.A. ANH N° 2193/2012 de 24 de agosto de 2012, por la cual, la Agencia Nacional de Hidrocarburos, resolvió sobre la base de los principios de razonabilidad y prudencia, aprobar el presupuesto ejecutado gestión 2007 de YPFB Andina S.A., Planta de Compresión Río Grande (fs. 39-40 del Anexo 1),

2. YPFB Andina S.A., mediante Nota JV RGC-194/2012 de 5 de septiembre de 2012, solicitó aclaración y enmienda de la R.A. ANH N° 2193/2012 (fs. 58-59) anexo 1) que como respuesta mereció el Auto de 12 de septiembre de 2012, por el cual, la ANH, con el argumento que la petición fue presentada fuera del plazo establecido por el art. 11-I del D.S. 27172, resolvió “Desestimar a solicitud de aclaración y complementación” (fs. 60-61 del anexo 1).

3. Mediante memorial que discurre a fs. 64-65 vta. del anexo 1, complementado en los términos del memorial de fs. 113 a 115 del mismo anexo, YPFB Andina S.A., dedujo recurso de revocatoria contra la R.A. ANH N° 2193/2012 de 24 de agosto de 2012, que fue resuelto con el pronunciamiento de la R.A. ANH N° 3151/2012 de 19 de noviembre, en la que la ANH “Desestimó” el recurso interpuesto al no haber sido interpuesto dentro del plazo previsto por el art. 64 de la Ley de Procedimiento Administrativo (fs. 125-127 anexo 1).

4. La empresa demandante, interpuso recurso jerárquico de fs. 140 a 155 del anexo 1, que fue conocido y resuelto por el Ministro de Hidrocarburos y Energía que pronunció la Resolución Ministerial RJ N° 089/2013 de 29 de julio de 2013, determinando “rechazar” el recurso jerárquico y en su mérito confirmar la R.A. ANH N° 3151/2012 y la R.A. ANH N° 2193/2012, emitidas ambas por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, debido a que, según la autoridad demandada, los argumentos del recurso jerárquico no se adecúan a las previsiones del ordenamiento jurídico administrativo, ni en la jurisprudencia ni doctrina aplicable (fs. 282 a 393 del anexo 1, reiterada de fs. 97 a 118 del expediente).

5. Dicho acto administrativo dio origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos.

6. En el curso de su trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. Presentadas la réplica de fs. 244 a 254. y la dúplica de fs. 374 a 380 vta., en la que ambas partes ratificaron sus argumentos, se decretó autos para sentencia, mediante providencia de fs. 382.

IV. De la problemática planteada.

Así expuestos los fundamentos de la demanda y contrastados con los de la respuesta, en relación a los antecedentes administrativos, se identifican los siguientes aspectos como objeto de la litis:

1.- Evidenciar si la Nota Cite JV RGC-194/2012 de 5 de septiembre de 2012, enviada por el demandante, fue presentada dentro del plazo legal para solicitar complementación y enmienda y si puede ser considerada como “Recurso de Revocatoria”.

2.- Si el recurso de revocatoria deducido contra la R.A. ANH N° 2193/2012 de 24 de agosto de 2012, fue presentado dentro del plazo previsto por el art. 64 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

3.- Si la Resolución Ministerial RJ N° 089/2013 de 29 de julio de 2013, en particular y los demás actos administrativos del ente regulador en general vulneraron los derechos de petición, información, así como los principios de informalismo, verdad material, in dubio pro actione, son contrarios a la teoría de los actos propios y situaron al demandado en estado de indefensión.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Con carácter previo a efectuar el análisis que corresponda, debe decirse que el memorial de demanda resulta innecesariamente ampuloso y repetitivo en su fundamento, circunscribiéndose el mismo a un solo aspecto como se verá a continuación.

V.1.- Sobre el primer punto objeto de la litis, es decir, si la Nota Cite JV RGC-194/2012 de 5 de septiembre de 2012, enviada por el demandante, fue presentada dentro del plazo legal para solicitar complementación y enmienda y si puede ser considerada como “Recurso de Revocatoria”. Debe puntualizarse que el análisis de este punto de controversia, resulta decisivo para la conclusión a la que arribe el Tribunal Supremo de Justicia en la decisión de la causa. Por ello ha de merecer una disgregación en dos aspectos a saber; a) Si dicha nota fue presentada dentro del plazo establecido; b) Si puede ser considerada como un recurso de impugnación.

V.1. a) Conforme se anotó en el acápite referido a antecedentes, YPFB Andina S.A., a través de la Nota Cite JV RGC-194/2012 de 5 de septiembre de 2012, solicitó la aclaración y enmienda de la R.A. ANH N° 2193/2012, que fue desestimada por la ANH por considerar que su presentación fue extemporánea.

YPFB Andina S.A., conforme fluye de la diligencia de notificación cursante a fs. 57 del Anexo 1, fue notificada con la Resolución cuya aclaración y complementación reclamó, a horas 16:58 del día 28 de agosto de 2012. La Nota en la que solicita aclaración y enmienda fue presentada el 7 de septiembre de 2012, conforme sello de recepción de Dirección Jurídica de la ANH (fs. 58 Anexo 1). Según cómputo efectuado de conformidad a los arts. 19 y 20 de la Ley de Procedimiento Administrativo (Días y horas hábiles y cómputo de plazos), la solicitud debió ser presentada hasta el día martes 4 de septiembre de 2012, teniendo en cuenta que por disposición del art. 11 párrafo I del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Sectorial aprobado por DS N° 27172 de 15 de septiembre de 2003, el plazo para tal solicitud no debe exceder de cinco días. En efecto la norma aludida señala: “art. 11.- (Aclaratoria y complementación). I. Los administrados que intervengan en el procedimiento podrán solicitar, dentro de los cinco días siguientes a su notificación o publicación, la aclaratoria de resoluciones que presenten contradicciones y/o ambigüedades”. Consecuentemente, cuando el ente regulador emitió el Auto de 12 de septiembre de 2012, desestimando la solicitud de aclaración y complementación a la R.A. ANH N° 2193/2012 de 24 de agosto de 2012, que aprobó el Presupuesto Ejecutado 2007 de la empresa demandante, por su extemporaneidad, ajustó su decisión a la normativa legal

señalada, no encontrándose razón en la pretensión del demandante cuando afirma que al no haber sido atendida su solicitud se le causó indefensión, pues, la ANH no pudo dejar de observar el cumplimiento del plazo en la presentación de la solicitud.

V.1. b) En relación a que la Nota Cite JV RGC-194/2012 de 5 de septiembre de 2012, debió ser considerada por el ente regulador como un recurso de impugnación, concretamente, debió entenderse que con dicha nota se estaba interponiendo el recurso de revocatoria, es necesario aclarar que, el demandante señaló que con la presentación de la nota, "debía entenderse que su pretensión era triple, es decir que por un lado se solicitaba aclaración, información y por último enmienda, que debe ser entendida como manifestación de la voluntad de impugnar ciertos actos arbitrarios" (fs. 161 del expediente), es decir que, a criterio del demandante, el ente regulador debió en cierta forma vaticinar que su intención no era meramente de carácter aclaratorio o de solicitar la enmienda sino, que ella conllevaba la expresión y fundamentación del recurso de revocatoria. A respecto, remontándose a la Nota en cuestión (fs. 57-58 del anexo), se evidencia que en la referencia consigna: "Solicita aclaración y enmienda (...)" para más adelante puntualmente indicar; "(...) Solicitamos a su autoridad las siguientes aclaraciones y complementaciones, 2.1.1.4 Combustibles consumibles y otras fuentes de energía para operaciones. Gas natural, 2.1.1.5. Servicios profesionales ingeniería; cargos a empresas afiliadas, 2.1.1.10. Gastos de operación, gastos financieros, gastos extraordinarios", solicitando para cada uno de los ítems aclarar el criterio aplicado, el sustento técnico y legal, sobre el que se aprobó el presupuesto ejecutado de YPFB Andina S.A, gestión 2007.

Nótese que, del fundamento de la nota se concluye que únicamente se solicita aclaración y complementación conforme consta de la glosa precedente, no existiendo el más mínimo indicio de fundamentación referida a la impugnación el acto administrativo del ente regulador, resultando fuera de toda lógica racional y jurídica la pretensión del demandante en sentido que la ANH debía inferir que la nota conllevaba en si misma la intencionalidad de plantear el recurso de revocatoria. Como conclusión se establece que la tantas veces citada nota de complementación, bajo ningún concepto puede ser asimilada a un recurso de impugnación.

V.2.- En relación al segundo punto, objeto de la litis, es decir si el recurso de revocatoria deducido contra la R.A. ANH N° 2193/2012 de 24 de agosto de 2012, fue presentado dentro del plazo previsto por el art. 64 de la Ley de Procedimiento Administrativo, corresponde puntualizar que el demandante, arguyó que el recurso de revocatoria fue presentado dentro del plazo previsto por ley, habida cuenta que con la presentación de la solicitud de complementación y enmienda, se suspendía cualquier plazo. En efecto, el art. 11-III del D.S. N° 27172, es claro al señalar que la solicitud de aclaración interrumpe el plazo para la interposición de los recursos administrativos y de la acción contencioso administrativa, empero, tal disposición conlleva en si misma la presunción que dicha solicitud debe ser admitida, pues, una solicitud que, como en el caso de autos, es rechazada, no surte ningún efecto legal entre el sujeto administrado y el ente regulador, o en relación a terceros, por lo tanto, no se la puede considerar como una acto que interrumpa el plazo para la interposición de los recurso administrados de impugnación.

A la luz del razonamiento precedente, y tomando en cuenta que la empresa demandante fue notificada con la R.A. ANH N° 2193/2012 a hrs. 16:58 del 28 de agosto de 2012, habiendo presentado el recurso de revocatoria, según sello de recepción del ente regulador en 18 de septiembre de 2012 (fs. 63 anexo 1), se concluye indubitablemente, que el recurso fue presentado fuera del plazo establecido por el art. 64 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que otorga el plazo de 10 días, siguientes a la notificación para la presentación del recurso de revocatoria. Entonces, ante la extemporaneidad de presentación, correspondía su rechazo conforme se determinó con la R.A. ANH 3151/2012 de 19 de noviembre de 2012.

V.3.- Si la Resolución Ministerial RJ N° 089/2013 de 29 de julio de 2013, en particular y los demás actos administrativos del ente regulador en general vulneraron los derechos de petición, información, así como los principios de informalismo, verdad material, in dubio pro actione, son contrarios a la teoría de los actos propios y situaron al demandado en estado de indefensión. En este punto objeto de la litis, debe considerarse que la Resolución impugnada vía la presente acción judicial, que confirma las RR.AA. Nos. 3151/2012 de 19 de noviembre de 2012 y 2193/2012 de 24 de agosto de 2012, emitidas ambas por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, posee un fundamento central, cual es la consideración de que las actuaciones del ente regulador no pueden estar orientadas a presumir la intencionalidad recursiva del demandante y que analizados los fundamentos expuestos en el recurso jerárquico, no desvirtuó la presunción de legalidad de que se halla investido el acto administrativo.

En suma, el aspecto principal y central en torno al cual giran los actos de impugnación del sujeto administrado, actual demandante, se encuentra en la Nota Cite JV RGC-194/2012 de 5 de septiembre de 2012 y la oportunidad de su presentación, momento a partir del cual devienen el resto de las actuaciones en sede administrativa, cuya pretensión era el dejar sin efecto la primera resolución administrativa del ente regulador que, b ajo los principios de razonabilidad y prudencia, aprobó el presupuesto ejecutado de YPFB Andina S.A gestión 2007, pretensión que no pudo ser siquiera considerada menos analizada por la actitud negligente de quienes tenían a su cargo la oportuna presentación de los recursos de impugnación que la ley franquea al sujeto administrado, negligencia que no puede ser suplida con la invocación de los principios de informalismo, verdad material, in dubio pro actione que rigen el procedimiento administrativo. Sin duda, estos principios deben ser aplicados y observados por las autoridades administrativas en tanto y en cuanto no importen la transgresión a formas esenciales del proceso, máxime si existe una normativa especial destinada a regular las relaciones entre el administrador y el sujeto administrado. Lo contrario implicaría dar paso al caos y desorden jurídico si, como en el caso de autos, se invoca su aplicación pretendiendo suplir-como se tiene dicho-, la dejadez o negligencia de quienes tienen a su cargo la defensa de los intereses del administrado.

En cuanto la doctrina de los actos propios que en latín es conocida bajo la fórmula del principio del "venire contra factum proprium non valet", proclama el principio general de derecho que norma la inadmisibilidad de actuar contra los propios actos hechos con anterioridad, es decir que se prohíbe que una persona pueda ir contra su propio comportamiento mostrado con anterioridad para limitar los derechos de otra, que había actuado de esa manera en la buena fe de la primera. Constituye un límite del ejercicio de un derecho subjetivo, de una facultad, o de una potestad, como consecuencia del principio de buena fe y, particularmente, de la exigencia de observar, dentro del procedimiento, un



comportamiento consecuente y coherente. El demandante aduce que cuando en ente regulador no objetó la presentación del recurso de revocatoria así como su complementación, tenía el deber de tramitarlo y no desestimarlos como ocurrió.

Al respecto, según datos del proceso, se evidencia que efectivamente, el ente regulador no sólo aceptó el recurso de revocatoria y su ampliación, si no que hasta lo tramitó, abriendo un periodo de prueba, señalando día y hora de audiencia, etc., para culminar con la correspondiente resolución en la que desestimó el recurso de impugnación por su extemporaneidad. Este hecho en ningún caso importa ir contra la doctrina de los actos propios, pues la no objeción a su tramitación no es sinónimo de deferir favorablemente a los puntos de la impugnación u otorgar razón al recurrente en su pretensión.

El razonamiento precedente sirve también de asidero en relación a la Resolución Ministerial RJ N° 089/2013 de 29 de julio que resolvió el recurso jerárquico, pues de ella fluye que, considerados los argumentos de YPFB Andina S.A., por la autoridad encargada de resolverlo, concluyó que el sujeto administrado no pudo desvirtuar la legalidad de los actos del ente regulador.

Finalmente en cuanto a que los actos de la ANH y del Ministerio de Hidrocarburos y Energía situaron al demandante en estado de indefensión, el Tribunal Supremo de Justicia, en base a la fundamentación precedente, la pretensión del demandante contrastada con el fundamento de la respuesta, concluye que, no es evidente que el administrado estuvo en estado de indefensión, menos que fueron transgredidos sus derechos de petición e información- Es precisamente que en base a esos derechos pudo solicitar la complementación y enmienda a la resolución que aprobó el presupuesto ejecutado de la gestión 2007 de YPFB Andina S.A., así como impugnar los actos del regulador. Cosa diferente es la falta de responsabilidad en los encargados de reclamar esos derechos conforme a la normativa aplicable al caso y que sirve de base de la presente decisión judicial, negligencia que no puede ser suplida con la pretensión de aplicar de maneas sesgada el principio de informalismo, verdad material e in dubio pro actione, conforme ampliamente se explicó en los párrafos precedentes.

Finalmente, del análisis que antecede, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que tanto la Agencia Nacional de Hidrocarburos cuanto el Ministerio de Hidrocarburos y Energía al haber emitido sus actos en sede administrativa, no conculcaron ninguna norma legal, habiendo ajustado su accionar a las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341 y el DS Reglamentario para el SIRESE N° 27712 de 15 de septiembre de 2003.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico RM -RJ 089/2013 emitida el 29 de julio de 2013 por el Ministro de Hidrocarburos y Energía, así como las Resoluciones que la antecedieron.

**Relatora: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



99

**Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (Y.P.F.B.-ANDINA S.A.) c/  
Ministerio de Hidrocarburos y Energía.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: La Paz.**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 158 a 178 vta., subsanada vía fax a fs. 183 y en original a fs. 186 de obrados, interpuesta por Yacimientos Petrolíferos Bolivianos YPFB Andina S.A., representada por Carlos Daniel Terán Aranibar y Miriam Cecilia Limpas Ortiz, impugna la Resolución Ministerial (R.M. R.J.) N° 090/2013, pronunciada el 29 de julio, por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía; la contestación de fs. 271 a 279, réplica de fs. 301 a 311.; dúplica de fs. 411 a 417 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

### I. Contenido de la demanda.

Que Carlos Daniel Terán Aranibar y Miriam Cecilia Limpías Ortiz, se apersonaron a este Tribunal por memorial de fs. 158 a 178 vta., en representación legal de Yacimientos Petrolíferos Bolivianos YPFB Andina S.A., manifestando que cumpliendo instrucciones de su mandante y de conformidad con lo estipulado en el art. 70 de la L. N° 2341-Ley del Procedimiento Administrativo (LPA) y en el Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975), Libro IV Título VII capítulo VII, arts. 778 y ss., interponen formal demanda, solicitando se revoque la R.M. R.J. N° 090/2013 de 29 de julio, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, confirmando los actos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) y que fuera notificada a la empresa que representan el 5 de agosto del mismo año.

#### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La empresa demandante señala que mediante R.A. SSHD N° 075/2000 de 29 de febrero, se concedió a YPFB Andina S.A. la concesión para la operación de la Panta de Comprensión de Río Grande, siendo esta empresa designada Administradora de la Asociación de Riesgo Compartido propiedad de YPFB Chaco S.A., Petrobras Bolivia S.A., Total E&P y la Empresa YPFB Andina S.A., contando este grupo accionario además con una concesión de transporte para un ducto menor de 12 pulgadas.

Siendo obligación del concesionario presentar anualmente al ente regulador los presupuestos programados de operaciones e inversiones que incluya los costos permitidos incurridos bajo los límites de razonabilidad y prudencia, y los presupuestos ejecutados, conforme el Reglamento de Transporte de Hidrocarburo por Ductos, el 15 de febrero de 2006, YPFB Andina S.A., presentó a la ANH el Presupuesto Ejecutado correspondiente a la gestión 2005.

El 12 de septiembre de 2011, la Empresa Xonex-Energía, que se adjudicó el trabajo de auditoría regulatoria de carácter técnico económico y financiero de los presupuestos ejecutados Andina Comprensión y Andina Ducto 12" de las gestiones 2005, 2006 y 2007, presentó el informe técnico del presupuesto ejecutado y el 13 del mismo mes y año el Informe Económico, ambos correspondiente a la gestión 2005.

En 3 de octubre de 2011 YPFB Andina S.A. mediante nota JV RGC-190/2011, presentó descargos a los informes de auditoría haciendo llegar el 7 de octubre información complementaria a dichos descargos económicos y técnicos.

El 24 de agosto de 2012, la ANH emitió la R.A. N° 2191/2012, aprobando el Presupuesto Ejecutado gestión 2005 de YPFB Andina S.A.-Planta de Comprensión Río Grande, notificada el 28 de agosto de 2012, que fue impugnada mediante Nota Cite JV RGC-192/2012, presentada el 5 de septiembre de 2012, mereciendo el Auto de 12 de septiembre de 2012, en la que el ente regulador desestimó la solicitud de aclaración y complementación por haber sido presentada fuera del plazo establecido por ley.

El 17 de septiembre de 2013 (debió decir 2012), YPFB Andina S.A., presentó Recurso de Revocatoria que fue admitido por la ANH el 20 de septiembre de 2012, disponiendo de oficio la apertura de término probatorio de 10 días hábiles administrativos; empero, no obstante de dicho plazo la ANH mediante la R.A. AND N° 3149 de 19 de noviembre de 2012, desestimó el Recurso de Revocatoria por haber sido interpuesto fuera de plazo; solicitándose el 3 de diciembre de 2012 aclaración y enmienda, rechazada por contestación de 5 de noviembre (debió decir diciembre) de 2012 siendo la misma clara y precisa se esté a su contenido.

El 14 de diciembre de 2012, YPFB Andina S.A., presentó recurso jerárquico contra la R.A. N° 3149/2012 que fue resuelto por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía rechazándolo y en consecuencia confirmando la R.A. N° 3149/2012 así como la RA ANH N° 2191/2012.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

1. Sobre la nulidad del procedimiento por vulneración a los derechos de petición e información y a los principios de informalismo, verdad material e in dubio pro actione, causando indefensión al administrado, señaló que YPFB Andina S.A., mediante Nota Cite JV RGC-192/2012, solicitó de manera expresa a la ANH aclaración, enmienda e información de la RA N° 2191/2012, con la triple pretensión de solicitar aclaración, información y enmienda que debió ser entendida como manifestación de la voluntad de impugnar ciertos actos arbitrarios. En esta triple pretensión, continúan los demandantes, haciendo uso del derecho a la petición e información, señalando que se reclamó: a). El haber recortado los cargos que se registraron como previsiones sin considerar el principio devengado; b) La no aceptación por parte de la ANH del costo efectivamente pagado por YPFB Andina S.A., con relación al gas, que era el combustible requerido para mantener las operaciones diarias de compresión durante la gestión 2005 a mayo 2006; c). No considerar el gasto efectivamente pagado por el servicio de administración; d). La falta de consideración como parte del gasto financiero de las comisiones bancarias e ITF que fueron efectivamente pagadas en las operaciones normales con los proveedores de insumos y servicios; e). El criterio aplicado para definir las cuentas de estudio de un proyecto que no se sabe si llegue a implementarse ya que todo proyecto de inversión requiere previamente de un estudio de ingeniería.

En cuanto a la solicitud de aclaración e información, refirieron que la ANH y el Ministerio de Energía e Hidrocarburos emitieron su pronunciamiento, desestimando su petición con el argumento de haber sido interpuesto extemporáneamente, sin haber considerado la naturaleza de la petición, vulnerando el principio de verdad material que rige la Administración Pública y que si bien, efectivamente, la solicitud fue presentada después de 6 días de su legal notificación con la R.A. N° 2191/2012, esto no libera a la administración de la obligación de atender el derecho de petición y de información que asiste al administrado en pro del derecho al debido proceso y el derecho a la defensa, que no tienen plazo para ser ejercidos, pudiendo ser interpuestos en cualquier momento y cuantas veces sea necesario., el no atender esta solicitud acarrea nulidad en el procedimiento. Al efecto los demandantes citaron los arts. 24 de la C.P.E., 1-b), 16, 18 de la LPA, aclarando que resulta fundamental considerar el principio de informalismo y el de favorabilidad conforme estableció la S.C. Plurinacional N° 136/2013-R y la SCP N° 0338/2012 referida al derecho a la petición, así como las SS.CC. Nos. 1159/2003-R, 0843/2002-R y S.C. P. N° 0213/2013, referidas estas tres últimas a la obligación de la administración a resolver prontamente las peticiones.

Realizando una serie de ampulosas consideraciones sobre el "Derecho a la Petición", la empresa demandante concluye que la ANH y el Ministerio de Hidrocarburos y Energía con su actuación de no responder a la solicitud de aclaración y complementación, afectaron su derecho a la defensa, viciando de nulidad el procedimiento y situando al administrado en estado de indefensión, más aún si se considera que la solicitud de información fue presentada dentro de los 10 días que franquea la ley para que el administrado haga uso de los recursos administrativos si así ve por conveniente, en base a la información cierta requerida que resulta fundamental para la sustanciación del proceso.

Refiriéndose a la naturaleza impugnatoria de la Nota Cite JV-RGC-192/2012 en virtud de los principios de informalismo, verdad material e in dubio pro actione., la entidad demandante señaló que resultaba inminente que la intención de YPFB Andina S.A., era la manifestación clara de la afectación de sus derechos e intereses legítimos con la emisión de la R.A. N° 2191/2012, por lo que tal nota poseía una naturaleza impugnatoria, por lo cual, a través de ella se solicitó a la autoridad administrativa información y documentación para sustanciar el proceso, y una vez tomado conocimiento de ella, debió calificarla como una actuación de carácter impugnatorio, siendo obligación de la entidad reguladora, interpretar la intención del administrado, conforme la determinación de los arts. 42 y 46 de la LPA y en aplicación del principio de informalismo, conforme al entendimiento recogido en la S.C. N° 0642/2003-R de 8 de mayo, que señala que la autoridad administrativa podrá interpretar el recurso no de acuerdo a la letra del escrito, sino conforme a la intención del recurrente, corrigiendo equivocaciones formales de los administrados. Agregó en relación al principio in dubio pro actione que éste postula en favor de la mayor garantía y de la interpretación más favorable al ejercicio del derecho de acción, asegurando más allá de las dificultades de índole formal, una decisión sobre el fondo de la cuestión objeto del procedimiento, permitiendo que en caso de duda, ésta debe resolverse en el sentido más favorable a la continuación del procedimiento hasta su conclusión.

Continúa la demanda señalando que en aplicación de los principios anotados y descritos precedentemente, el ente regulador tenía la obligación de calificar la solicitud de enmienda efectuada por YPFB Andina S.A., mediante Nota Cite JV-RGC-192/2012 como una impugnación de las actuaciones administrativas que dieron origen a la R.A. N° 2191/2012 y que implican afectación a sus derechos subjetivos e intereses legítimos, no pudiendo la ANH aducir desconocimiento de la pretensión del administrado, toda vez que dicha Nota fue presentada a los 6 días de los 10 que franquea la ley, resultando que, al no haber considerado aquella Nota como un recurso de impugnación, la autoridad no sólo hizo caso omiso de la petición, sino que no emitió respuesta alguna, vulnerando los arts. 11, 16-b) y 52 de la LPA.

Inició en el hecho que el Auto de 12 de septiembre de 2012 únicamente desestimó la solicitud de aclaración y complementación sin pronunciarse en lo absoluto sobre la enmienda impetrada, cuando la autoridad administrativa tenía obligación de emitir pronunciamiento al respecto, transgrede los derechos de YPFB Andina S.A. Situación similar se presenta en relación a la R.A. N° 3149/2012 que se limitó a desestimar el recurso de revocatoria interpuesto por el demandante contra la R.A. N° 2191/2012 por haber sido presentada supuestamente fuera del plazo establecido y también en la R.M. R.J. N° 090/2013 en la que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía rechazó el recurso jerárquico y confirmó los actos administrativos de instancia inferior, olvidando que por aspectos meramente formales no puede dejar de pronunciarse sobre los aspectos de fondo reclamados en el recurso, acarreando entonces la nulidad del procedimiento por todas las actuaciones y omisiones de la autoridad administrativa que causaron indefensión al administrado.

2. Refiriéndose a la Nota Cite JV-RGC-192/2012 que según la demanda cumplió con todos los requisitos para ser considerada un recurso administrativo de impugnación, indicó que el ente regulador no tomó en cuenta que aquella Nota cumplía con las exigencias previstas en los arts. 39 y 56 de la LPA, así como con los arts. 48, 49 y 86 del D.S. N° 27172-reglamentario de la ley indicada para el SIRESE, por cuanto fue presentada por escrito ante el director ejecutivo de la ANH, se individualizó el acto

impugnado (R.A. N° 2191/2012); se indicó de manera fundada el derecho subjetivo y los intereses legítimos vulnerados, fue presentada el sexto día de haber sido notificado con la resolución que se impugnada, es decir dentro del plazo de los 10 días establecidos por ley. De considerar la autoridad administrativa que dicha Nota no cumplía con los requisitos antedichos, añade el demandante, correspondía observar la disposición contenida en el art. 87 del D.S. Reglamentario citado, es decir, que debió requerirse se subsanen las deficiencias observadas y recién proceder a la desestimación del recurso.

3.- A cerca de la nulidad por violación al debido proceso al constatarse arbitrariedad al calificar los recursos administrativos como extemporáneos. Manifestó que la Nota Cite JV-RGC-192/2012 al haber sido presentada dentro de plazo, fundamentar y exponer los derechos subjetivos e intereses legítimos afectados por la R.A. N° 2191/2012, solicitando su enmienda y solicitar se le proporcione a YPFB Andina S.A., los informes técnicos y legales en los que se sustenta dicha resolución, no pudo dejar de ser considerada como un recurso de impugnación, menos aducir desconocimiento de las pretensiones del administrado, de hacerlo se estaría vulnerando el derecho a la defensa y a recibir una respuesta motivada y fundada, a más de contravenir la obligación de resolver todo asunto sometido a su conocimiento conforme prevé el art. 52 de la LPA.

Añadió que si bien para el administrado el derecho a la petición y el acceso a la información-documentación son imprescriptibles, para la administración existe la obligación de responder pronta y oportunamente, más aún si la información requerida resulta esencial para fundamentar el proceso, recalcó que la S.C.P. N° 00113/2013-L de 20 de marzo que sirve de fundamento para la R.M. R.J. N° 090/2013, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía no es aplicable al caso de YPFB Andina S.A., por las características de la Nota Cite JV-RGC-192/2012.

Realizando una serie de consideraciones redundantes sobre la Nota Cite JV-RGC-192/2012 y aspectos doctrinales acerca del principio de informalismo que rige el procedimiento administrativo, en la demanda se afirma que tanto la ANH cuanto el Ministerio de Hidrocarburos y Energía al haber desestimado los recursos administrativos de impugnación, violaron la garantía constitucional del debido proceso, situaron en estado de indefensión al administrado, dando lugar a la nulidad del procedimiento.

4.- Sobre el principio de verdad material y la doctrina de los actos propios. Arguyó que la autoridad administrativa en ningún momento del proceso efectuó un análisis respecto de la existencia de las irregularidades explicadas en las solicitudes de YPFB Andina S.A., no habiendo considerado que en virtud al principio de verdad material que rige el procedimiento administrativo y se opone al de verdad formal que rige el procedimiento civil, la administración se encontraba obligada a investigar y resolver más allá de lo alegado en los recursos administrativos, que este principio juntamente con el de Informalismo, permite dejar de lado ciertas formalidades que no son consideradas esenciales, es así que en el caso de YPFB Andina S.A., interpretó que la admisión del recurso de revocatoria, significó que fueron cumplidos todos los requisitos previstos por ley o si alguno hubiese sido incumplido, la autoridad administrativa en aplicación del art. 4-l) de la LPA consideró excusada la formalidad. Sobre la doctrina de los actos propios, en la demanda se anotó que la ANH admitió la reiteración del recurso de revocatoria a través del Auto de Admisión de 20 de septiembre de 2012, sometiendo el procedimiento administrativo a periodo de prueba a fin de conocer el fondo del asunto planteado, por lo que la resolución de aquel recurso no pudo basarse en cuestiones de forma,

resultando entonces una contradicción que primero la ANH haya admitido el recurso para luego resolver y determinar que el mismo fue presentado tardíamente.

Aditamento que la R.A. ANH N° 3149 se opone a la teoría de los actos propios que deriva de la aplicación del principio lógico de no contradicción, aplicable en el campo del derecho público, en tanto exige al Estado un comportamiento coherente frente a los administrados, el obrar de una manera contradictoria con una conducta anterior dentro de una misma situación jurídica, conlleva responsabilidad para la autoridad administrativa, por lo que cuando la ANH asumió conocimiento del recurso de impugnación, admitió la reiteración del recurso de revocatoria, dispuso la apertura de plazo probatorio, señaló día y hora de audiencia dentro del plazo probatorio, para luego desestimar el recurso por extemporáneo, habría transgredido esta teoría y situado a YPFB Andina S.A. en estado de indefensión.

5.- En cuanto a los aspectos económicos y financieros. Señaló que el ente regulador no consideró la razonabilidad del gasto en los siguientes ítems: a) Combustibles, consumibles y otras fuentes de energía para operaciones, considerando el monto de \$us. 2.920.642 como gasto no razonable ni prudente porque los gastos registrados no cuentan con factura, b) Servicios profesionales (cargos a empresas relacionadas) señala que la YPFB Andina S.A. remitió una explicación en detalle sobre el manejo administrativo de la cuenta cargos a empresas afiliadas, incluyendo un criterio de benchmark para que la autoridad competente cuente con elementos que le permitan aprobar un monto razonable de la Planta de Río Grande y Línea de 12 pagado en la gestión 2005, c) Servicios generales, observando la auditoria el alquiler de un micro con chofer y los servicios de comisiones bancarias aduciendo que son gastos que debe ser asumido de manera corporativa por la empresa, no debiendo ser contabilizados dentro de los gastos regulados, y respecto al costo de \$us.57 se debe al derecho de uso de la plataforma electrónica del CITIBANK para realizar pagos en cuentas del exterior; d) Gastos financieros, observando el gasto correspondiente al impuesto a las transacciones financieras por \$us.65.592, considerando que los mismos deben ser asumidos por la empresa y no incorporados como parte de la tarifa comprensión; e) Comisiones bancarias, por un monto de \$us.29.701, que según la ANH deben ser asumidos de manera corporativa no pudiendo ser incluidos en los costos regulados.

### I.3. Petitorio.

**Concluyó solicitando:** “Se haga oportunamente lugar a la presente demanda, declarando la nulidad del procedimiento administrativo, hasta el vicio más antiguo, el auto de 12 de septiembre de 2012, emitido por la ANH, ordenando a la misma se expida sobre todos los aspectos pretendidos en el Recurso de Impugnación de 5 de septiembre de 2012 (Nota Cite JV-RGC 192/2012. En consecuencia se ordene la revocación de la Resolución Ministerial RJ N° 090/2013, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía el 29 de julio de 2013 y por su mérito la R.A. AMH N° 3149/2012 del 19 de noviembre de 2012, y la R.A. ANH N° 2191/2012”.

### II. De la contestación a la demanda.

Juan José Hernando Sosa Soruco, en su condición de Ministro de Hidrocarburos y Energía, se apersonó al proceso, respondiendo negativamente con memorial presentado el 8 de mayo de 2014 cursante de fs. 271 a 279, luego de enunciar los antecedentes del proceso administrativo, señaló en síntesis los siguientes extremos:

Que la empresa demandante cambio radicalmente los argumentos expuestos en la tramitación de los recursos administrativos, exponiendo nuevos agravios que habría cometido el Ministerio a tiempo de resolver el Recurso Jerárquico, cuando refiere que la autoridad administrativa al recibir la Nota Cite JV-RGC 192/2012 presentada el 5 de septiembre de 2012, debió entender primero que la pretensión era triple porque solicitó aclaración,

enmienda además de información, además de haber entendido también dicha Nota como una manifestación de su voluntad de impugnar ciertos actos administrativos.

Respecto a la solicitud de información, apuntó que la Nota en cuestión constituye una solicitud de aclaratoria y complementación propia de la tramitación previa a la interposición de los recursos administrativos, es así que en la referencia de la Nota se indicó "Solicita aclaración y enmienda de la R.A. ANH N° 2191/2012 del 24 de agosto de 2012", no haciendo alusión siquiera a solicitud de información o documentación alguna y utilizando como base legal de su petición el art. 11 del D.S. N° 27172 Reglamentario de la LPA para el SIRESE, no invocando ninguna otra norma que diera a entender una solicitud de información, habiéndose consignado claramente que se solicitaban aclaraciones y complementaciones sin que exista solicitud de información o documentación específica, pretendiendo con la demanda recién dotarle una finalidad distinta, pretendiendo cubrir la negligencia del personal de la empresa demandante por la presentación extemporánea de aquella solicitud que derivó en la presentación fuera de plazo del recurso de revocatoria, que no consideró que por mandato del art. 21 de la LPA, los términos y plazos para la tramitación de los recursos administrativos se entienden como máximos y son obligatorios, no estando librados a la voluntad de la autoridad administrativa.

Sobre la solicitud de enmienda, señaló que el demandante pretende forzar el contenido de la Nota Cite JV-RGC 192/2012 cuando afirma que esta constituía un recurso de revocatoria, aspecto nuevo que es invocado recién en esta etapa que no fue expresado en sede administrativa donde se invocó únicamente la aplicación de los principios de informalismo, verdad material e in dubio pro actione, constituyendo dicha nota inequívocamente una solicitud de aclaración y de ningún modo una voluntad impugnatoria de un acto definitivo emitido por la ANH, no cumpliendo con los requisitos exigidos por los arts. 86 del D.S. N° 27172 y 117 del DS N° 27113, de manera tal, que, la pretensión del demandante en sentido de que tal Nota debe ser considerada como un recurso impugnativo en aplicación del principio de informalismo excede los alcances de dicho principio. Citó al efecto la S.C. N° 0092/2005 de 19 de agosto que resalta el carácter pro administrativo del principio de informalismo, no extendiéndose el alcance de su aplicación a la exoneración del cumplimiento de los plazos procesales, pronunciándose la S.C. N° 1102/2004-R de 16 de julio, cuyo entendimiento en relación al plazo procedimental señaló que "el recurso al ser presentado fuera de plazo ya constituyó una negligencia del recurrente que no puede ser subsanada por el señalado principio" (refiriéndose al principio de informalismo).

A cerca de la acusada violación al principio de verdad material y la doctrina de los actos propios, refirió que el demandante pretende hacer incurrir en error a este Tribunal sobre la base de afirmaciones falsas en torno a la Nota Cite JV-RGC 192/2012, que según el demandante constituiría un recurso de revocatoria y que el memorial presentado en fecha 17 de septiembre de 2012 con la suma "Interpone recurso de revocatoria contra la R.A. ANH M° 2191/2012 de 24 de agosto de 2010 (Presupuesto 2005)", representó una reiteración del recurso de revocatoria, afirmación del demandante totalmente falsa-a decir de la autoridad demandada, por las siguientes razones: a) La Nota Cite JV-RGC 192/2012 no cumple con los requisitos exigidos por la normativa administrativa para ser considerado un recurso de impugnación, y en su contenido íntegro únicamente se solicita aclaración sobre algunos puntos de la resolución; b) El memorial presentado en 17 de septiembre de 2012, resulta por demás claro al señalar "Interponemos recurso de revocatoria"; c) En el memorial de recurso de revocatoria el demandante claramente indicó

que en el entendido de que su solicitud de aclaración y complementación interrumpe el plazo para la interposición de los recursos administrativos; para más adelante señalar que consideran por desestimada su solicitud; d) Si la voluntad planteada en la nota señalada era la interposición del recurso de impugnación, no se entiende como en la interposición del recurso jerárquico el propio demandante citó como antecedentes la Nota Cite JV-RGC 192/2012 simplemente como una solicitud de complementación y enmienda, además haciendo mención expresa a que, por memorial de 17 de septiembre de 2012 interpuso recurso de revocatoria.

La autoridad demandada afirmó que las contradicciones anotadas en el párrafo precedente ponen en evidencia que en ninguno de los actuados realizados en sede administrativa, YPFB Andina S.A., afirmó que la Nota tantas veces indicada constituía un recurso de revocatoria, siendo este un elemento nuevo introducido en la presente demanda, aclaró expresamente en relación a la doctrina de los actos propios, que la admisión o radicatoria de un determinado recurso administrativo, no genera más efecto que el de evidenciar el conocimiento del trámite por una determinada autoridad, no implicando una aceptación de consideración de argumentos de fondo, pues de ser así no tendría sentido la disposición del art. 90-a) del Reglamento a la LPA para el SIRESE.

Finalmente, sobre el punto subtulado aspectos económicos financieros, señaló que no corresponde pronunciamiento alguno en virtud a que el objeto de los recursos administrativos se circunscribió a determinar la legalidad o ilegalidad de la resolución de la ANH y establecer la oportunidad de presentación de los recursos, no habiendo ingresado a ver lo aspectos de fondo planteados por el demandante en la presente acción.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada en el proceso.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

1. Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno procesal, dan cuenta que el hecho que dio lugar al reclamo de YPFB Andina S.A. contra los actos de la ANH y Ministerio de Hidrocarburos y Energía, fue la auditoría regulatoria de carácter técnico, económico y financiero del presupuesto ejecutado por la empresa demandante de la gestión 2005, en las operaciones de transporte por ducto menor de 12 pulgadas de la Planta de Compresión de Rio Grande, que concluyó, previo el Informe DEF 0185/2012 INF de 31 de mayo (fs. 1 a 38 del anexo 1) e Informe DDT 0382/2012 de 15 de agosto, en la emisión de la R.A. ANH N° 2191/2012 de 24 de agosto, por la cual, la ANH, resolvió sobre la base de los principios de razonabilidad y prudencia, aprobar el presupuesto ejecutado gestión 2005 de YPFB Andina S.A., Planta de Compresión Rio Grande (fs. 32 a 33 del anexo 1).

2. YPFB Andina S.A., mediante Nota JV RGC-192/2012 de 5 de septiembre, solicitó aclaración y enmienda de la R.A. ANH N° 2191/2012 (fs. 32 a 33 del anexo 1) que como respuesta mereció el Auto de 12 de septiembre de 2012, por el cual, la ANH, con el argumento que la petición fue presentada fuera del plazo establecido por el art. 11-I del D.S. N° 27172, resolvió "Desestimar a solicitud de aclaración y complementación" (fs. 51 a 52 del Anexo 1).

3. Mediante memorial que discurre a fs. 54 a 55 vta. del anexo 1, complementado en los términos del memorial de fs. 110 a 112 del mismo anexo, YPFB Andina S.A., dedujo Recurso de Revocatoria contra la R.A. ANH N° 2191/2012 de 24 de agosto, que fue resuelto con el



pronunciamiento de la R.A. ANH N° 3149/2012 de 19 de noviembre, en la que la ANH "Desestimó" el recurso interpuesto al no haber sido interpuesto dentro del plazo previsto por el art. 64 de la LPA (fs. 128 a 131 del anexo 1).

4. La empresa demandante, interpuso Recurso Jerárquico de fs. 133 a 148 vta. del Anexo 1, que fue conocido y resuelto por el Ministro de Hidrocarburos y Energía que pronunció la R.M. R.J. N° 090/2013 de 29 de julio, determinando "Rechazar" el Recurso Jerárquico y en su mérito confirmar la RA ANH N° 3149/2012 y la RA ANH N° 2191/2012, emitidas ambas por la ANH, debido a que, según la autoridad demandada, los argumentos del Recurso Jerárquico no se adecúan a las previsiones del ordenamiento jurídico administrativo, ni en la jurisprudencia ni doctrina aplicable (fs. 272 a 292 del anexo 1, reiterada de fs. 97 a 117 del expediente).

5. Dicho acto administrativo dio origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos.

6. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1975.

7. Presentadas la réplica de fs. 301 a 311 y la dúplica de fs. 411 a 417 vta., en la que ambas partes ratificaron sus argumentos; se decretó autos para sentencia, conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 434 de obrados.

IV. De la problemática planteada.

Así expuestos los fundamentos de la demanda y contrastados con los de la respuesta, en relación a los antecedentes administrativos, se identifican los siguientes aspectos como objeto de la litis:

1.- Evidenciar si la Nota Cite JV RGC-192/2012 de 5 de septiembre, enviada por el demandante, fue presentada dentro del plazo legal para solicitar complementación y enmienda y si puede ser considerada como "Recurso de revocatoria".

2.- Si el recurso de revocatoria deducido contra la R.A. ANH N° 2191/2012 de 24 de agosto, fue presentado dentro del plazo previsto por el art. 64 de la LPA.

3.- Si la R.M. R.J. N° 090/2013 de 29 de julio, en particular y los demás actos administrativos del ente regulador en general vulneraron los derechos de petición, información, así como los principios de informalismo, verdad material, in dubio pro actione, son contrarios a la teoría de los actos propios y situaron al demandado en estado de indefensión.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Con carácter previo a efectuar el análisis que corresponda, debe señalarse que el memorial de demanda resulta innecesariamente ampuloso y repetitivo en sus fundamentos, circunscribiéndose el mismo a un solo aspecto como se verá a continuación.

V.1.- Sobre el primer punto objeto de la litis, es decir, si la Nota Cite JV RGC-192/2012 de 5 de septiembre, enviada por el demandante, fue presentada dentro del plazo legal para solicitar complementación y enmienda y si puede ser considerada como "Recurso de revocatoria". Debe puntualizarse que el análisis de este punto de controversia, resulta decisivo para la conclusión a la que arribe el Tribunal Supremo de Justicia en la decisión de la causa. Por ello ha de merecer una disgregación en dos aspectos a saber; a) Si dicha nota fue presentada dentro del plazo establecido; b) Si puede ser considerada como un recurso de impugnación.

V.1. a) Conforme se anotó en el acápite referido a antecedentes, YPFB Andina S.A., a través de la Nota Cite JV RGC-192/2012 de 5 de septiembre, solicitó la aclaración y enmienda de la R.A. ANH N° 2191/2012, que fue desestimada por la ANH por considerar que su presentación fue extemporánea.

YPFB Andina S.A., conforme fluye de la diligencia de notificación cursante a fs. 48 del Anexo 1, fue notificada con la resolución cuya aclaración y complementación reclamó, a horas 16:58 del día 28 de agosto de 2012. La nota en la que solicita aclaración y enmienda fue presentada el 7 de septiembre de 2012, conforme sello de recepción de dirección jurídica de la ANH (fs. 49 del anexo 1). Según cómputo efectuado de conformidad a los arts. 19 y 20 de la LPA (días y horas hábiles y cómputo de plazos), la solicitud debió ser presentada hasta el día martes 4 de septiembre de 2012, teniendo en cuenta que por disposición del art. 11 párrafo I del Reglamento a la LPA para el sistema de regulación sectorial aprobado por D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003, el plazo para tal solicitud no debe exceder de cinco días. En efecto la norma aludida señala: “art. 11.- (Aclaratoria y complementación). I. Los administrados que intervengan en el procedimiento podrán solicitar, dentro de los 5 días siguientes a su notificación o publicación, la aclaratoria de resoluciones que presenten contradicciones y/o ambigüedades”, (negrillas y subrayado fueron añadidas). Consecuentemente, cuando el ente regulador emitió el Auto de 12 de septiembre de 2012, desestimando la solicitud de aclaración y complementación a la R.A. ANH N° 2191/2012 de 24 de agosto, que aprobó el Presupuesto Ejecutado 2005 de la empresa demandante, por su extemporaneidad, ajustó su decisión a la normativa legal señalada, no encontrándose razón en la pretensión del demandante cuando afirma que al no haber sido atendida su solicitud se le causó indefensión, pues, la ANH no pudo dejar de observar el cumplimiento del plazo en la presentación de la solicitud.

V.1. b) En relación a que la Nota Cite JV RGC-192/2012 de 5 de septiembre, debió ser considerada por el ente regulador como un recurso de impugnación, concretamente, debió entenderse que con dicha nota se estaba interponiendo el recurso de revocatoria, es necesario aclarar que, el demandante señaló que con la presentación de la Nota, “debía entenderse que su pretensión era triple, es decir que por un lado se solicitaba aclaración, información y por último enmienda, que debe ser entendida como manifestación de la voluntad de impugnar ciertos actos arbitrarios” (fs. 160 del expediente), es decir que, a criterio del demandante, el ente regulador debió en cierta forma vaticinar que su intención no era meramente de carácter aclaratorio o de solicitar la enmienda sino, que ella conllevaba la expresión y fundamentación del recurso de revocatoria. Al respecto, remontándose a la Nota en cuestión (fs. 49 a 50 del Anexo 1), se evidencia que en la referencia consigna: “Solicita aclaración y enmienda (...)” para más adelante puntualmente indicar; “(...) Solicitamos a su autoridad las siguientes aclaraciones y complementaciones, 2.1.1.4 Combustibles consumibles y otras fuentes de energía para operaciones. gas natural, cargos a empresas afiliadas, 2.1.1.9. Otros costos de operación. Gastos financieros, aspectos técnicos, C.1 Inversiones de Capital-“Proyecto: Mejora de canal perimetral de la planta”, solicitando para cada uno de los ítems aclarar el criterio aplicado, el sustento técnico y legal, sobre el que se aprobó el Presupuesto Ejecutado de YPFB Andina S.A, gestión 2005.

Nótese que, del fundamento de la Nota se concluye que únicamente se solicita aclaración y complementación conforme consta de la glosa precedente, no existiendo el más mínimo indicio de fundamentación referida a la impugnación el acto administrativo del ente regulador, resultando fuera de toda lógica racional y jurídica la pretensión del demandante en sentido que la ANH debía inferir que la nota conllevaba en sí misma la intencionalidad de plantear el recurso de revocatoria. Como conclusión se establece que la tantas veces citada Nota de complementación, bajo ningún concepto puede ser asimilada a un recurso de impugnación.

V.2.- En relación al segundo punto objeto de la Litis, es decir, si el Recurso de Revocatoria deducido contra la RA ANH N° 2191/2012 de 24 de agosto, fue presentado dentro del plazo previsto por el art. 64 de la LPA, corresponde puntualizar que el demandante, arguyó que el Recurso de Revocatoria fue presentado dentro del plazo previsto por Ley, habida cuenta que con la presentación de la solicitud de Complementación y Enmienda, se suspendía cualquier plazo. En efecto, el art. 11 párrafo

III del DS N° 27172, es claro al señalar que la solicitud de aclaración interrumpirá el plazo para la interposición de los recursos administrativos y de la acción contencioso administrativa, empero, tal disposición conlleva en sí misma la presunción que dicha solicitud debe ser admitida, pues, una solicitud que, como en el caso de autos, es rechazada, no surte ningún efecto legal entre el sujeto administrado y el ente regulador, o en relación a terceros, por lo tanto, no se la puede considerar como un acto que interrumpa el plazo para la interposición de los recurso administrados de impugnación.

A la luz del razonamiento precedente, y tomando en cuenta que la empresa demandante fue notificada con la RA ANH N° 2191/2012 a horas 16:58 del día 28 de agosto de 2012, habiendo presentado el Recurso de Revocatoria, según sello de recepción del ente regulador en fecha 18 de septiembre de 2012 (fs. 54 del Anexo 1), se concluye indubitablemente, que el recurso fue presentado fuera del plazo establecido por el art. 64 de la LPA, que otorga el plazo de diez (10) días siguientes a la notificación para la presentación del Recurso de Revocatoria. Entonces, ante la extemporaneidad de presentación, correspondía su rechazo conforme se determinó con la RA ANH N° 3149/2012 de 19 de noviembre.

V.3.- Por último, en cuanto al tercer punto objeto de la Litis, es decir, si la R.M. R.J. N° 090/2013 de 29 de julio, en particular y los demás actos administrativos del ente regulador en general vulneraron los derechos de petición, información, así como los principios de informalismo, verdad material, in dubio pro actione, son contrarios a la teoría de los actos propios y situaron al demandado en estado de indefensión. En este punto, debe considerarse que la Resolución impugnada vía la presente acción judicial, que confirma las RR.AA. Nos. 3149/2012 de 19 de noviembre y 2191/2012 de 24 de agosto, emitidas ambas por la ANH, posee un fundamento central, cual es la consideración de que las actuaciones del ente regulador no pueden estar orientadas a presumir la intencionalidad recursiva del demandante y que analizados los fundamentos expuestos en el recurso jerárquico, no desvirtuó la presunción de legalidad de que se halla investido el acto administrativo.

En suma, el aspecto principal y central en torno al cual giran los actos de impugnación del sujeto administrado, actual demandante, se encuentra en la Nota Cite JV RGC-192/2012 de 5 de septiembre y la oportunidad de su presentación, momento a partir del cual devienen el resto de las actuaciones en sede administrativa, cuya pretensión era el dejar sin efecto la primera RA del ente regulador que, bajo los principios de razonabilidad y prudencia, aprobó el Presupuesto Ejecutado de YPFB Andina S.A gestión 2005, pretensión que no pudo ser siquiera considerada menos analizada por la actitud negligente de quienes tenían a su cargo la oportuna presentación de los recursos de impugnación que la Ley franquea, es decir, al sujeto administrado, negligencia que no puede ser suplida con la invocación de los principios de informalismo, verdad material, in dubio pro actione que rigen el procedimiento administrativo. Sin duda, estos principios deben ser aplicados y observados por las autoridades administrativas en tanto y en cuanto no importen la transgresión a formas esenciales del proceso, máxime si existe una normativa especial destinada a regular las relaciones entre el administrador y el sujeto administrado. Lo contrario implicaría dar paso al caos y desorden jurídico si, como en el caso de autos, se invoca su aplicación pretendiendo suplir -como se tiene dicho-, la dejadez o negligencia de quienes tienen a su cargo la defensa de los intereses del administrado.

En cuanto la doctrina de los actos propios que en latín es conocida bajo la fórmula del principio del "venire contra factum proprium non valet", proclama el principio general de derecho que norma la inadmisibilidad de actuar contra los propios actos hechos con anterioridad, es decir que se prohíbe que una persona pueda ir contra su propio comportamiento mostrado con anterioridad para limitar los derechos de otra, que había actuado de esa manera en la buena

fe de la primera. Constituye un límite del ejercicio de un derecho subjetivo, de una facultad, o de una potestad, como consecuencia del principio de buena fe y, particularmente, de la exigencia de observar, dentro del procedimiento, un comportamiento consecuente y coherente. El demandante aduce que cuando el ente regulador no objetó la presentación del recurso de revocatoria así como su complementación, tenía el deber de tramitarlo y no desestimarlos como ocurrió.

Al respecto, según datos del proceso, se evidencia que efectivamente, el ente regulador no sólo aceptó el recurso de revocatoria y su ampliación, si no que hasta lo tramitó, abriendo un periodo de prueba, señalando día y hora de audiencia, etc., para culminar con la correspondiente resolución en la que desestimó el recurso de impugnación por su extemporaneidad. Este hecho en ningún caso importa ir contra la doctrina de los actos propios, pues la no objeción a su tramitación no es sinónimo de deferir favorablemente a los puntos de la impugnación u otorgar razón al recurrente en su pretensión.

El razonamiento precedente sirve también de asidero en relación a la RM RJ N° 090/2013 de 29 de julio que resolvió el recurso jerárquico, pues de ella fluye que, considerados los argumentos de YPFB Andina S.A., por la Autoridad encargada de resolverlo, concluyó que el sujeto administrado no pudo desvirtuar la legalidad de los actos del ente regulador.

Finalmente en cuanto a que los actos de la ANH y del Ministerio de Hidrocarburos y Energía situaron al demandante en estado de indefensión, el Tribunal Supremo de Justicia, en base a la fundamentación precedente, la pretensión del demandante contrastada con el fundamento de la respuesta, concluye que, no es evidente que el administrado estuvo en estado de indefensión, menos que fueron transgredidos sus derechos de petición e información. Es precisamente que en base a esos derechos pudo solicitar la complementación y enmienda a la RA que aprobó el presupuesto ejecutado de la gestión 2005 de YPFB Andina S.A., así como impugnar los actos del regulador. Cosa diferente es la falta de responsabilidad en los encargados de reclamar esos derechos conforme a la normativa aplicable al caso y que sirve de base de la presente decisión judicial, negligencia que no puede ser suplida con la pretensión de aplicar de manera sesgada el principio de informalismo, verdad material e in dubio pro actione, conforme ampliamente se explicó en los párrafos precedentes.

#### V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se tiene que:

Finalmente, del análisis que antecede, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que tanto la ANH y cuanto el Ministerio de Hidrocarburos y Energía al haber emitido sus actos o resoluciones en sede administrativa, no conculcaron ninguna norma legal, habiendo ajustado su accionar a las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341 y el DS N° 27712 de 15 de septiembre de 2003-Reglamentario para el SIRESE.

Por lo argumentado, se concluye que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía obró correctamente al dictar la R.M. R.J. N° 090/2013 de 29 de julio, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución ministerial impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de

diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 158 a 178 vta., subsanada vía fax a fs. 183 y en original a fs. 186 de obrados, interpuesta por YPFB Andina S.A., y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico R.M. R.J. Nº 090/2013 emitida el 29 de julio por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, así como las resoluciones administrativas que la antecedieron.

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

**Relatora: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



100

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Santa Cruz.**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 29 a 31, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2013 de 29 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) cursante de fs. 19 a 30 vta., la contestación de fs. 54 a 57 vta., notificación al tercero interesado cursante a fs. 41 a 44; réplica de fs. 87 a 90, dúplica de fs. 94 y vta., los antecedentes del proceso, y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 9 de agosto de 2013, la AGIT notifica a GRACO-SCZ del SIN, con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2013 de 29 de julio, dentro del recurso de alzada interpuesto por el contribuyente David Viscarra Reynaga contra la administración tributaria, impugnando la R.D. Nº 17-00596-12 de 28 de diciembre de 2012.

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2013 de 29 de julio, confirma la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0265/2013 de 26 de abril, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz y en consecuencia anula obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la R.D. Nº 17-00596-12, ordenando se pronuncie una nueva que cumpla lo previsto en el art. 99-II de la L. Nº 2492, Cód. Trib. (CTb) y 19 del D.S. Nº 28310.

### I.2. Fundamentos de la demanda.

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2013, realiza una interpretación ambivalente de la normativa tributaria, que genera una resolución contraria y lesiva a los intereses del Estado.

El art. 104 del Cód. Trib. (CTb), establece el procedimiento que debe seguirse al momento de realizar una fiscalización o verificación sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y así se dio cumplimiento conforme consta en los antecedentes administrativos, sin que la administración tributaria incurra en vulneración alguna del derecho al debido proceso o en actos ilegales; al contrario, se atienden todas las solicitudes y requerimientos del contribuyente esté a derecho y asuma defensa si correspondía, únicamente existe disconformidad con la aplicación de la norma tributaria, prueba del buen actuar de la administración tributaria, aceptó la documentación presentada en la Orden de Verificación N° 011OVE00911.

No es evidente que la resolución determinativa carezca de las especificaciones previstas en la norma, relativas al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo al art. 47 del CTB, datos que se encuentran también en la Vista de Cargo N° 7912-0011OVE00911-00745/2012 de 23 de noviembre y por tanto no existe vulneración a los derechos al debido proceso y a la defensa; en consecuencia, no existe vicio de nulidad alguno.

La resolución jerárquica carece de motivación y fundamentación por cuanto en su parte explicativa no precisa qué componente o elemento de la base imposible no se encuentra en la resolución determinativa.

### I.3. Petitorio.

El demandante, solicita que se declare probada la demanda contencioso administrativa y en el fondo revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 1180/2013 de 29 de julio, pronunciada por la AGIT, y en definitiva mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00596-12 de 28 de diciembre de 2012.

### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 3 de enero de 2014, cursante de fs. 65 a 67, señalando:

La administración tributaria argumenta que la Vista de Cargo N° 7912-0011OVE 00911-00745/2012, contiene todos los requisitos exigidos para su validez por el art. 96.I del CTb y 18 del D.S. N° 27310 y que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2013, omite la motivación y fundamentación necesarias, al no precisar qué componentes o elementos de la base imponible no se consignan en la R.D. N° 17-00596-12.

La resolución determinativa consigna lugar, fecha, nombre o razón social de contribuyente; sobre las especificaciones que debe contener conforme el art. 19 del D.S. N° 27310 (origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo al art. 47 del CTb), se precisa que "las observaciones surgen de las diferencias identificadas al comparar mensualmente el valor total de las importaciones realizadas por el contribuyente a través de sus declaraciones juradas contenidas en el Formulario 200 (IVA), rubro, ventas y pólizas de importación informadas por la Aduana Nacional de Bolivia, determinando que el contribuyente vende menos de lo que importa, razón por la que se procedió a verificar el

inventario de mercaderías”, empero no se señalan los procedimientos aplicados para determinar el adeudo tributario, es decir, no indica la documentación o cruces de información que permitan advertir cuál el origen y concepto de la deuda tributaria en la resolución determinativa, ello considerando que es deber de la administración tributaria otorgar al contribuyente de forma clara e inequívoca el origen de los reparos emitidos, así como la determinación de las ventas no declaradas, datos que sí se encuentran en la vista de cargo; para que de esa forma garantizar el derecho a la defensa y seguridad jurídica. En el caso, al no especificar su composición y sustento en la decisión, existe nulidad por carecer de requisitos formales indispensables para alcanzar su fin y por ende indefensión conforme prevé el art. 99-II del CTb, 19 del D.S. N° 27310 y 36 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) aplicable supletoriamente.

Con relación a la falta de motivación y fundamentación de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2013, no es evidente, por cuanto los puntos VI al X del acápite 4.4.1., señalan que la nulidad de la resolución determinativa impugnada por no cumplir los requisitos establecidos en la norma, estando debidamente motivadas y fundamentadas al respecto.

#### II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por GRACO-SCZ del SIN, manteniendo firme y subsistente el Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2013 de 29 de julio.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

III.1. El 23 de noviembre de 2012, la administración tributaria emite la Vista de Cargo N° 7912-0011OVE00911-00745/2012, contra David Viscarra Reynaga, que refiere al alcance de la Orden de Verificación N° 011OVE00911, vinculada al débito fiscal IVA y su efecto en el impuesto a las transacciones (IT) correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada en el periodo agosto de 2008, determina como base imponible para el IVA e IT, Bs 169.690; consigna “base cierta”.

El 28 de diciembre de 2012, pronuncian la R.D. N° 17-00596-12, misma que establece de oficio un tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses que ascienden a 47.748 UFV's, traducidos en Bs85.954 y multa por omisión de pago igual al 100% sobre el tributo omitido en 19.164,01 UFV's equivalentes a Bs34.498,10; la misma consigna sobre “base cierta”.

Formulado el recurso de alzada, el contribuyente expresa sus agravios peticionando la nulidad de la vista de cargo, su notificación, y de la resolución determinativa por carecer de requisitos esenciales para su validez y causar indefensión.

Mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0265/2013 de 26 de abril, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, concluye que la vista de cargo contiene los requisitos esenciales y que la resolución determinativa no contiene la determinación de la base imponible con base a las especificaciones exigidas sobre la deuda tributaria (origen, concepto y determinación del adeudo) previstos en el art. 19 del D.S. N° 27310; en consecuencia, anula obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la emisión de una nueva resolución determinativa que se ajuste al contenido del art. 99-II del CTb y art. 212-c) de la L. N° 3092 (Título V del CTb).

Interpuesto el recurso jerárquico por GRACO-SCZ del SIN, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, pronuncia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2013 de 29 de julio, confirma la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0265/2013, al evidenciar que la resolución determinativa carece de requisitos esenciales.

III.2. La demanda contenciosa administrativa es interpuesta por la Gerencia GRACO-SCZ del SIN, el 7 de octubre de 2013, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2013 de 29 de julio, pronunciada por la AGIT, notificada al ahora demandante el 9 de agosto de 2013; la AGIT presenta la contestación, se cita al tercero interesado y presenta sus argumentos; se hace uso del derecho a la réplica y duplica; y, se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1975 y el Cód. Proc. Civ., conforme a lo establecido por la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, la controversia se circunscribe a determinar si la AGIT incurrió en violación de los arts. 99-II del Cód. Trib. y 19 del D.S. N° 27310, al confirmar la nulidad de obrados hasta la resolución determinativa, por considerar que existe vulneración de los derechos al debido proceso y defensa del sujeto pasivo David Viscarra Reynaga, respecto a que dicha resolución, carece de especificaciones de la deuda tributaria que permitan la determinación de la base imponible cierta, al no exponer de manera clara, el origen, los hechos, actos, datos y elementos considerados, que refleja únicamente las diferencias verificadas en los inventarios de los kardex, vinculadas al débito fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al seguimiento de venta de mercancía importada en el periodo fiscal agosto de 2008.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

En ese contexto y reconocida la competencia de la sala plena de éste tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

El art. 74 del CTb, establece que los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las ramas específicas del derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria, así en los principios del derecho administrativo previstos en dicho código y solo a falta expresa se aplicarán supletoriamente las normas de la ley de procedimiento administrativo y demás normas en materia administrativa.

El art. 180 de la C.P.E., prevé que la jurisdicción ordinaria se fundamenta, entre otros, en el principio de verdad material; por su parte, el art. 200 de la L. N° 3092 (Título V del CTb), en cuanto a los recursos administrativos, establece que responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la LPA, al principio de oficialidad o de impulso de oficio y que la finalidad de dichos recursos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos.

Además, en cuanto al debido proceso consagrado en el art. 115-II de la C.P.E. en sus elementos configurativos defensa, motivación y fundamentación de las decisiones judiciales o administrativas, el art. 211-I de Título V del CTb, expresa que las resoluciones se dictarán en



forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma de la autoridad que la pronuncia y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas; así como el derecho a una justicia pronta y oportuna, directamente vinculadas a la tutela judicial efectiva.

A efectos de análisis de la presente problemática sometida ante la jurisdicción contenciosa administrativa, resulta necesario referirnos a uno de los principios más importantes inherentes a la administración de justicia, como es el principio de verdad material, según el cual la autoridad judicial o administrativa al momento de resolver una controversia sometida a su competencia y aplicar su sana crítica, deben verificar plenamente los hechos en los que motiva y fundamenta sus decisiones, y para ello deben valorar todos los medios probatorios ofrecidos o que constan en antecedentes e inclusive, cuando resulten insuficientes, recabar los necesarios a efectos de averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido y consolidación del valor justicia a momento de aplicar la normativa pertinente al caso concreto.

El tratadista Juan Carlos Cassagne manifiesta: "...En el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes". (Derecho Administrativo II Abeledo-Perrot- Buenos Aires Argentina, pág. 321).

Por su parte, se debe considerar el entendimiento jurisprudencial desarrollado por sala plena de éste Tribunal en la Sentencia 238/2013 de 5 de julio, respecto al principio de verdad material, que establece: "...el principio de verdad material, que rige en los procedimientos administrativos y las resoluciones que de ellas emanen, en la acción contencioso administrativa está regida también por el principio dispositivo, sin que ello signifique que las formas rituales no deban impedir aflorar la verdad, dado que ésta debe ser la columna vertebral de la decisión judicial. Esta verdad a momento de impartir justicia debe llegar mediante la decisión libre del accionante a través de una exposición clara de su demanda y pretensión; si llega mediante la utilización de un mecanismo autoritario-judicial, tanto la verdad como la igualdad resultan dañadas, y este daño sellaría la suerte de la justicia del caso, no siendo coherente y justo resolver así, por cuanto cualquier sistema que desfasa el principio de imparcialidad del juzgador basado en el autoritarismo se encuentra condenado anteladamente al fracaso y un apego literal a la norma que dote al juzgador de facultades extraordinarias, dejaría al proceso judicial sin la ecuanimidad de uno de sus sujetos procesales imprescindibles, cual es el Juez como tercero o como árbitro mediador de una contienda".

Resulta también necesario referirnos al contenido de los arts. 105 y 106 del CPC, que determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en todos sus elementos configurativos, tales como el derecho a la defensa, a la motivación y fundamentación de las resoluciones; concordante con el art. 36 de la LPA.

Razón por la que con base a dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una controversia, realizar un análisis con base a los principios rectores del proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal.

El art. 96 del CTb, taxativamente prevé que las vistas de cargo contendrán los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba con los que cuente la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación; además, deberá fijar la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado y que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales viciará de nulidad la vista de cargo; el art. 18 del D.S. N° 27310 correspondiente al reglamento del código tributario (RCTb), detalla en 8 incisos el contenido esencial de una vista de cargo y en su inc. g) establece que deberá contener el acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción.

Respecto al contenido de las Resoluciones Determinativas, el art. 99-II del citado CTb, establece que debe contener "como requisitos mínimos; 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 en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa"; por su parte, el art. 19 del citado D.S. N° 27310 (RCTb), desarrolla la frase "especificaciones sobre la deuda tributaria" y claramente determina que las mismas se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado.

Por otra parte, en cuanto a la fundamentación y motivación del acto, la doctrina establece que la misma resulta ser imprescindible, sobre el particular el Prof. Carlos M. Giuliani Fonrouge en su obra "Derecho financiero", Volumen I, pág. 520 a 521, establece: "La fundamentación del acto administrativo es un requisito imprescindible para la validez, pues de ello depende que el sujeto pasivo conozca los motivos de hecho y de derecho en que se basa el ajuste y pueda formular su defensa, de modo que la carencia de ese requisito vicia de nulidad el acto". Con respecto a la nulidad, Manuel Osorio entiende por nulidad: "La ineficacia de un acto jurídico como consecuencia de carecer de las condiciones necesarias para su validez, sea ella de fondo o de forma".

En nuestra legislación, para la anulabilidad del acto por la infracción de una norma, deben concurrir los presupuestos necesarios establecidos en el art. 36-II de la LPA, aplicable supletoriamente en materia tributaria por mandato del art. 74-1 del CTb, lo que supone que la anulabilidad de un acto administrativo, ocurre cuando éste carezca de requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o provoquen indefensión o restricción en el ejercicio pleno del derecho a la defensa y sus elementos configurativos, al interesado.

En ese contexto, las omisiones en el contenido de una resolución determinativa, implican la declaratoria de nulidad de la misma, ello con base a la normativa, doctrina y principio de verdad material citados precedentemente, además del respecto al derecho al

debido proceso en su elemento defensa, vinculado a la falta de motivación y fundamentación de dichos actos, que en su caso imposibilitan el ejercicio pleno de dicho derecho.

De acuerdo al marco normativo y jurisprudencial citado precedentemente, y de la relación de antecedentes administrativos descritos, se concluye que es evidente que la administración tributaria debe pronunciar sus decisiones con base a la normativa aplicable, los principios de verdad material y en resguardo del derecho al debido proceso en sus elementos constitutivos defensa, motivación y fundamentación de sus actos procesales, como única forma de resguardar el valor justicia que todo procesamiento que genera una sanción exige.

De la revisión de la R.D. N° 17-00596-12 de 28 de diciembre de 2012, cursante de fs. 199 a 202 del anexo 2, carece de las especificaciones previstas por el D.S. N° 27310, sobre su composición, pues no consigna todos los datos y elementos necesarios para su emisión, origen, concepto y determinación, por cuanto no establece taxativamente y con precisión los procedimientos aplicados para determinar el adeudo tributario; no indica qué documentación o cruce de información utilizó para establecer el origen del mismo, solo refiere a las diferencias identificadas entre la comparación mensual del valor total de importaciones con sus declaraciones juradas Form.200 (IVA), rubro ventas y pólizas de importación; en consecuencia, dicho acto se encuentra viciado de nulidad, conforme prevé el art. 99-II del CTb y la Autoridad General de Impugnación Tributaria demandada, mediante una correcta valoración de los antecedentes y de la expresión de agravios contenida desde la interposición del recurso de alzada por el contribuyente David Viscarra Reynaga-ahora tercero interesado-, únicamente ha verificado y concluido que conforme se tiene resuelto en la resolución del recurso de alzada, que la vista de cargo contiene todos los requisitos esenciales para su validez previstos en el código tributario y su reglamento, y que la notificación con la misma cumplió su fin; empero, evidencia que la resolución determinativa carece de las especificaciones sobre la deuda tributaria que se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo calculado.

Consecuentemente, la AGIT al momento de resolver el recurso jerárquico únicamente procedió a velar por el cumplimiento del debido proceso, la observancia de los principios de verdad material, asegurando la averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido; actuar en contrario, y declarar válida la resolución determinativa, ante una nulidad debidamente reclamada en alzada y que causa indefensión al sujeto pasivo, implica la vulneración al debido proceso en sus elementos defensa, motivación y fundamentación, así como la inobservancia del principio de verdad material inherente al proceso administrativo.

Por lo expuesto, éste Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2013 de 29 de julio, realizó una interpretación correcta de la normativa, doctrina y principio, aplicables a los antecedentes del proceso.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 31, y mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1180/2013 de 29 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Relatora: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



101

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 29 a 34, interpuesto por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Enrique Martin Trujillo Velásquez contra la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1175/2013 de 29 de julio de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, cursante de fs. 19 a 26, el apersonamiento del Tercer Interesado David Viscarra Reynaga de fs. 39 a 42, la contestación a la demanda de fs. 63 a 66, los antecedentes del proceso.

Considerando de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

La Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Enrique Martin Trujillo Velásquez, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/1175/2013 pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por la Directora Ejecutiva a.i. Susana Ríos Laguna, confirmando la Resolución ARIT-SCZ/RA 0260/2013 de 26 de abril de 2013, anuló actuados con reposición hasta la resolución determinativa, inclusive, por incumplimiento de requisitos esenciales en la misma por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales.

I.2 Fundamentos de la Demanda.

El demandante sustenta su demanda en la ratificación plena de todos los aspectos expuestos en la R.D. N° 17-00590 de 28 de diciembre de 2012 y refuta los argumentos de la AGIT, que con interpretación ambivalente, desconoció el proceso de fiscalización y verificación de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo en el marco de la legalidad, del debido proceso, respetando el derecho a la defensa hizo conocer de todas las actuaciones administrativas para que asuma defensa en el ámbito de las facultades que le otorga la ley.

I.2.1 Sobre la nulidad dispuesta de la resolución determinativa porque no cumple con los requisitos establecidos en la norma.

Reiterando lo expuesto, arguye que no corresponde la nulidad toda vez que el proceso de fiscalización tiene como base la Orden de Verificación N° 00110VE00904 para revisar el cumplimiento por el sujeto pasivo de la obligación fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e (IT) correspondiente al periodo enero 2008, en el marco de la facultad conferida por el art. 104 de la L. N° 2492 del Código Tributario en concordancia con el art. 27 de la L. N° 2341 que establece los requisitos que debe contener el acto administrativo, cuyo resultado fue la emisión de la vista de cargo, base de la resolución determinativa que fueron emitidas en observancia y cumplimiento de los arts. 964 y 99-II del Cód. Trib. (L. N° 2492).

Sin embargo, el demandante respecto al incumplimiento de los requisitos esenciales, reconoce y señala que si bien la resolución determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible de la determinación de la deuda tributaria y que se mantuvo el tributo omitido señalado en la Vista de Cargo N° 7912-00110VE0904-00739/2012 sobre el IVA el 13% y el Impuesto a las Transacciones el 3% de la deuda del Impuesto determinado. En ese sentido, la resolución de la AGIT carece de fundamentación y motivación para anular, no explica por qué su decisión, situación que causa indefensión a la administración tributaria que se sujetó al procedimiento para la determinación de la deuda tributaria sin vulnerar el debido proceso, el derecho a la defensa, lo que ocurre es una simple disconformidad con la aplicación de la norma que no es causal de nulidad, mucho menos cuando tanto la ARIT llega a la conclusión que la vista de cargo cumple los requisitos establecidos en los arts. 96 de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310 y la AGIT refiere que la R.D. N° 17-00590-12 contiene los requisitos sobre la deuda tributaria, para luego observar las especificaciones sobre su composición y concluir que el acto se encuentra viciado de nulidad, sin considerar que el art. 35 de la L. N° 2341 que establece, que no es posible declarar la nulidad de un acto administrativo, si la misma no se encuentra

expresamente formulada en la ley, que implica el reconocimiento al principio de especificidad o taxatividad, los que no existen en la resolución determinativa que ratificó la base imponible de la vista de cargo.

#### I.3 Petitorio.

Concluye solicitando a éste Tribunal Supremo de Justicia, que previo el trámite de ley, revoque en todas sus partes la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/1175/2013 manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 17-00590-12.

#### I.4. Admisibilidad.

Mediante Decreto de 15 de octubre de 2015, cursante a fs. 36, se admitió la demanda contenciosa administrativa, disponiendo su trámite en la vía ordinaria de puro derecho de conformidad a los arts. 778 a 780 del Cód. Pdto. Civ. concordante con el art. 2-2 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, corriéndose traslado al demandado y al tercer interesado para que respondan en el término señalado por ley.

#### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en su condición de Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, previo apersonamiento, responde negativamente a la demanda interpuesta por el Servicio de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, toda vez que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1175/2013 de 29 de julio de 2013 cuenta con los fundamentos técnico jurídicos, por lo siguiente:

II.1 El parág. II del art. 99 del Cód. Trib., establece los requisitos mínimos que debe cumplir la resolución determinativa y la ausencia de cualquiera de ellos vicia de nulidad la misma en concordancia con el art. 19 del R.C.T.B., adicionalmente a los requisitos, refiere que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario.

En ese antecedente, arguye que la administración tributaria como resultado del proceso sobre la base de la Orden de Verificación N° 00110VE00904 emitió la Vista de Cargo N° 7912-00110VE00904-00739/2012, notificando al sujeto pasivo el 27 de noviembre de 2012; y éste el 27 de diciembre de 2012 presentó nota aclaratoria para evitar malas interpretaciones por la administración tributaria sobre la importación de mayonesa Mayodan de 500 grs., de 200 grs., señalando que si bien registra cajas de 8 unidades y de 24 para la venta al cliente, no hizo alusión a que la misma sea como descargo a la vista de cargo, por ello no es evidente que la administración tributaria hubiera dejado de valorar pruebas y elementos aportados por el sujeto pasivo que incidan directamente en la determinación efectuada.

Respecto a la interpretación ambivalente, refiere que no es evidente, porque la resolución emitida se encuentra plenamente respaldada de fundamentos técnicos jurídicos, que expresa la ausencia de especificaciones del procedimiento aplicado para determinar el adeudo tributario, es decir no señaló la documentación o cruces de información que permita advertir cual el origen y concepto de la deuda tributaria, cuando es su obligación otorgar al contribuyente en forma clara e inequívoca el origen de los reparos, así como la determinación de las ventas no declaradas, que en el caso, si bien la resolución determinativa emitida consigna la base imponible de Bs 1.351.753, sin embargo no contiene las especificaciones sobre su composición que sustenten la decisión de la administración tributaria, omisiones que vicia de nulidad a la R.D. N° 17-00590-12 que ocasiona indefensión según el art. 36-II de la L. N° 2341 y vulnera el debido proceso.

#### II.1. Petitorio.

Por los argumentos expuestos solicita declarar improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1175/2015 de 20 de julio de 2013.

#### II.2 Intervención del Tercer Interesado.

El ciudadano David Viscarra Reynaga, asumiendo notificación tácita, por escrito de fs. 39 a 42, previo apersonamiento en su calidad de tercer interesado, en lo sustancial refiere que se ratifica en la nulidad dispuesta por la ARIT y confirmada por la AGIT por corresponder en derecho, ante la falta de valoración de la nota de 27 de diciembre de 2012 y la R.D. N° 17-00590 de 28 de diciembre de 2012, no contiene la determinación de la base imponible, sino simplemente refleja las diferencias detectadas en los inventarios a través de los kardexs, incumple el parág. II del art. 99 del Cód. Trib. Boliviano y anula la eficacia del acto administrativo emitido por la administración tributaria.

Por otro lado, resalta lo que la propia administración tributaria en el escrito de recurso jerárquico y en la demanda reconoce de manera textual: "si bien la resolución determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible de la determinación de la deuda tributaria, en la misma claramente se indica que después de valorar las pruebas presentadas se mantiene el tributo omitido señalado en la vista de cargo", porque los descargos presentados por el contribuyente no desvirtuaron las observaciones detalladas en la vista de cargo por lo tanto se ratificó la base imponible que dio origen al tributo omitido adeudado.

#### II.3. Petitorio.

Concluye solicitando se emita resolución confirmando la resolución de recurso jerárquico.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes administrativos, se establece que el 3 de septiembre de 2012, la administración tributaria notificó personalmente al contribuyente David Viscarra Reynaga con la Orden de Verificación N° 00110VE00904 a objeto de revisar los hechos y/o elementos específicos relacionados con el Débito Fiscal IVA y su efecto en el Impuesto a las Transacciones por la venta de mercadería importada del periodo fiscal enero 2008.

En ese proceso, del análisis y revisión de la documentación presentada por el contribuyente y el cruce de información realizada, la administración tributaria estableció que el contribuyente realizó importaciones que carecían de respaldó sobre el destino de las mismas, ante lo

cual sobre base cierta emitió la Vista de Cargo N° 7912-00110VE00904-00739/2012, que determinó un adeudo tributario de UFV's 428.084 equivalente a Bs 767.512, por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) por el periodo fiscal de Enero 2008.

Seguidamente, la administración tributaria notificó al contribuyente el 27 de noviembre de 2012 por Cédula y éste 27 de diciembre de 2012, el contribuyente presentó nota aclaratoria señalando para evitar malas interpretaciones sobre los productos importados y lo vendido.

Cumplido el plazo, el 31 de diciembre de 2012 la administración tributaria notificó personalmente a David Viscarra Reynaga con la R.D. N° 17-00590-12 de 28 de diciembre de 2012, determinando las obligaciones impositivas en el monto de 426.839 UFV's equivalente a Bs 768.374 por omisión de pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) correspondiente al periodo enero 2008.

El contribuyente David Viscarra Reynaga, por memorial de 18 de enero de 2013, interpuso recurso de alzada contra la R.D. N° 17-00590-12 de 28 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales; previo los trámites de ley, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, por Resolución de Recuso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0260/2013 de 26 de abril de 2013, resolvió Anular obrados con reposición hasta la R.D. N° 17-00590-12 de 28 de diciembre de 2012, inclusive, disponiendo que la administración tributaria emita nuevo acto administrativo que se ajuste al art. 99-II de la L. N° 2492.

La referida decisión, motivó que la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Enrique Martin Trujillo Velásquez, interponga el Recurso Jerárquico contra la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0260/2013 de 26 de abril de 2013; que corridos los trámites de ley, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1175/2013 de 29 de julio de 2013 confirmó la Resolución ARIT-SCZ/RA 0260/2013 de 26 de abril de 2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, anulando obrados con reposición hasta la R.D. N° 17-00590 de 28 de diciembre de 2012, inclusive, disponiendo que la administración tributaria emita nueva resolución determinativa que cumpla con el parág. II del art. 99 de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310.

De los escritos de réplica de fs. 89 a 92, dúplica de fs. 96, formuladas por ambas partes, se advierte que ambos reiteraron los argumentos anteriores en los memoriales de demanda y contestación.

Concluido el trámite del proceso, se decretó autos para sentencia conforme la providencia de 29 de mayo de 2014.

#### IV. De la Problemática Planteada.

Sobre la base de los antecedentes administrativos, la controversia expuesta por la entidad demandante consiste en establecer si la AGIT por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ1175/2013 de 29 de julio de 2013, actuó erróneamente al confirmar la nulidad obrados hasta la R.D. N° 17-00590-12 de 28 de diciembre de 2012, inclusive, por supuestos vicios que vulneran el debido proceso y el derecho a la defensa, disponiendo que la administración tributaria, emita nueva resolución que cumpla con los requisitos del art. 99-II de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310 del (RCTB).

#### V. Análisis del Problema Jurídico Planteado.

Establecida la problemática planteada en la demanda contenciosa administrativa, corresponde realizar las siguientes puntualizaciones:

Que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y, realizar el control judicial de legalidad.

Que, identificado el objeto de la controversia y la competencia de éste Tribunal Supremo de Justicia, de la compulsión de los antecedentes administrativos y actuados realizados en sede jurisdiccional, se ingresa a resolver en el orden que sigue:

#### V.1.- Marco Legal aplicable al caso.

De los antecedentes de los datos del proceso, es preciso partir del análisis del debido proceso en sede administrativa-tributaria en su dimensión adjetiva, en ese sentido, el debido proceso consiste en el adecuado ejercicio de las funciones públicas para la satisfacción de los intereses de toda la comunidad y según el tratadista Luis Saenz Dávalos, de manera general refiere que el debido proceso es toda aquella estructura de principios y derechos que corresponden a las partes durante la secuela de todo tipo de proceso, sea este jurisdiccional, administrativo o corporativo particular. Así, el debido proceso, está regulado por los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E. como derecho y garantía jurisdiccional a la vez, es reconocido como derecho humano por los arts. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, cuyo núcleo esencial se desarrolló por el Tribunal Constitucional por SS.CC. Nos. 1674/2003-R, 0119/2003-R, 1276/2001-R y 0418/2000-R, entre muchas otras, entendiéndolo como "...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; comprende la potestad de ser escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del estado que pueda afectar sus derechos".

Entonces, se entiende que el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el Constituyente para proteger la libertad y la seguridad jurídica. (S.C. N° 1208/2011-R).

Por su parte el art. 68 del Cód. Trib. Boliviano, entre los derechos del sujeto pasivo, establece:

6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente código.

7. A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución y el art. 99 (Resolución determinativa).

II. La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; 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 en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa.

Por su parte el art. 36 (Anulabilidad del acto).

I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior.

II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados.

El art. 55 (Nulidad de Procedimientos) D.S. N° 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo. Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público.

La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas.

En el marco legal expuesto, de la revisión de los antecedentes administrativos y demás datos del proceso, se establece que la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz, con la facultad conferida por los arts. 66, 71, 100, 101 de la L. N° 2492 (CTB) y de los arts. 29, 32 y 33 del D.S. N° 27310, con base en la Orden de Verificación N° 00110VE00904, cursante de fs. 5-6 del (Anexo 2), inició el proceso de verificación impositiva del contribuyente David Viscarra Reynaga, con el objeto de comprobar el cumplimiento a las normas que regulan el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT) respecto a las importaciones y el seguimiento de sus ventas, correspondiente al periodo enero 2008.

En ese sentido, de la revisión de la documentación presentada por el contribuyente, la información extraída del Sistema Integrado SIRAT-II, registros contables del contribuyente, la información proporcionada por la gerencia de fiscalización y la documentación enviada por la Aduana Nacional (Pólizas de Importaciones Legalizadas) respecto a compras importadas y a las ventas de ésta facturadas, según la reconstrucción del kardex de inventario y pólizas de importación, se concluyó que la cantidad importada, no coincidía con la mercadería ingresada a almacén, diferencia que se constituyó en base para la determinación del adeudo tributario, por concepto de ventas no declaradas por el contribuyente por el periodo enero 2008, dando lugar a la emisión de la Vista de Cargo N° 7912-00110VE00904-00739/2012 que determinó el adeudo tributario por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), por el periodo fiscal enero 2008 en un importe de UFV's 428.084 equivalente a Bs 767.512, la misma que expone cursante de fs. 7 a 16 de obrados, conforme al art. 96-I del Cód. Trib., L. N° 2492.

VI. Conclusiones del caso concreto.

1.- Por los fundamentos expuestos, con relación a la emisión de la resolución determinativa y las formalidades que debe revestir la misma, es preciso remitirnos al art. 99-II del Cód. Trib. ampliamente transcrito supra, que dispone el cumplimiento de los requisitos esenciales para su validez y cumplir su fin. Ésta exigencia radica en que la resolución determinativa tiene carácter declarativo definitivo y no constitutivo de la obligación tributaria, toda vez que pasa a ser la resolución definitiva, que puede ejecutoriarse en sede administrativa o jurisdiccional, en ese sentido, en el caso de autos de la valoración y compulsión de los antecedentes en general y principalmente del contenido de la R.D. N° 17-00590-12 de 28 de diciembre de 2012 de fs. 1 a 4 de obrados, se evidencia que ciertamente registra el lugar y fecha, nombre o razón social del contribuyente y el periodo fiscalizado que es el mes de enero de 2008 y determina el importe del IVA como para el IT; sin embargo, el monto determinado, carece de sustento legal, no se encuentra claro, no explica, sobre qué base (documentación obtenida o cruce de información) valoró sobre base cierta para determinar el origen y concepto de la deuda tributaria, omisión que no puede ser subsanada como pretende la administración tributaria con los datos que precisó y describió en la vista de cargo, por la simple y sencilla razón que la vista de cargo si bien establece adeudo tributario, sin embargo ésta fue sustituida para sus efectos por la resolución determinativa, consecuentemente al no reflejar las especificaciones de la vista de cargo, respecto al adeudo tributario, ésta carece de validez, es decir no puede alcanzar el fin que pretende la administración tributaria porque vulnera el derecho del sujeto pasivo, que tiene derecho a la defensa en sede administrativa, cual es a contar con una resolución emitida en el marco del debido proceso y no como pretende hacerlo la administración tributaria, ejecutar una resolución carente de requisitos esenciales que lo tornan insuficiente y sin sustento legal, que necesariamente deben ser enmendados en cumplimiento del art. 99-II del Cód. Trib. y al D.S. N° 27310 RCTB y arts. 115-II y 117-I de la C.P.E.

2.- A los fundamentos expuestos, cabe resaltar además lo manifestado por la propia administración tributaria en la demanda, que la resolución determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible de Bs 1.351.753, pero contiene las especificaciones sobre

su composición en la vista de cargo, extremo que como se dijo no puede ser convalidado por este Máximo Tribunal, por ser un acto que vulnera el debido proceso, el derecho a la defensa del sujeto pasivo, que le priva de contar con una resolución emitida en el marco del debido proceso, que especifique y justifique el adeudo tributario, no siendo por tanto posible como se expuso supra, pretender suplir las omisiones de una resolución que es declarativa, con los datos y contenido de la vista de cargo que consigna indicios del adeudo tributario, que pueden ser confirmados o modificados en la resolución determinativa, que en el caso de autos, no fue confirmado por la administración tributaria, aun cuando el sujeto pasivo no desvirtuó lo preliminar determinado en la vista de cargo, la resolución determinativa no refleja lo determinado en la primera sobre el origen, concepto y la forma o especificación del adeudo tributario, en consecuencia en el marco del debido proceso que rige en sede administrativa, corresponde el saneamiento por la administración tributaria en respeto de los derechos y garantías constitucionales y legales del sujeto pasivo, como acertadamente determinó la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Consiguientemente, por los fundamentos expuestos, se concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1175/2013 de 29 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarca en las normas legales que rigen el trámite del acto administrativo, no advirtiéndose por tanto infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa que vulnera derechos, en el desarrollo de los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, por lo que corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1175/2013 de 29 de julio de 2013.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dr. Pastor Segundo Mamani Vilca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



102

**Fundación FOOD FOR THE UNGRY INTERNATIONAL/BOLIVIA c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Chuquisaca.**

### SENTENCIA

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 73 a 81, interpuesta por Oscar Ramiro Montes en representación de la Fundación contra el Hambre / Bolivia (FOOD FOR THE HUNGRY INTERNATIONAL/BOLIVIA), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0831/2013 emitida el 18 de junio por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la contestación de fs. 115 a 117 vta., réplica de fs. 121 a 122, dúplica de fs. 126 y vta., antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que el 15 y el 19 de noviembre de 2012, fue notificada la Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda. y la Fundación con la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI 210/2012 de



8 de octubre de 2012, por haber vencido el plazo de sesenta días otorgado para la regularización de la importación con exoneración de tributos, bajo la modalidad de despacho inmediato, para la Declaración de Importación C-3393; es decir, que giró la vista de cargo, por no haberse presentado la Resolución de Exención de Tributos, no obstante que la solicitud fue presentada a la Cancillería del Estado Plurinacional sin que hasta la fecha de la demanda se hubiera pronunciado sobre su procedencia.

Mediante R.D. AN-GRLPZ-LAPLI N° 242/2012 de 19 de diciembre de 2102, se declaró firme la vista de cargo contra la que se planteó recurso de alzada, resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0268/2013 de 8 de abril, que determinó anular la resolución determinativa con reposición de obrados hasta la vista de cargo inclusive y dispuso que la administración aduanera inicie una fiscalización posterior conforme con los arts. 104 del CTB, 48 y 49 del D.S. N° 27310 y la R.D. 01-008-11, acto que fue impugnado por la administración aduanera, cuyo recurso jerárquico mereció la resolución que impugna en el presente proceso y auto motivado AGIT-RJ 0071/2013 de 4 de julio, porque al confirmar la resolución de alzada, dispuso el cobro de la deuda de manera directa sin previo proceso; disponiendo asimismo, que previo al cobro, se verifique si el operador inició un trámite de exoneración tributaria que se encuentre pendiente o si cuenta con resolución de exención.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusó la violación del debido proceso y el derecho a la defensa, porque conforme se evidencia en los antecedentes, la instancia de impugnación en alzada, al anular obrados hasta el vicio más antiguo no se pronunció sobre otros aspectos que habían sido motivo del recurso de alzada, tales como la errónea calificación del ilícito de omisión de pago y de la contravención por vencimiento de plazo, así como que la donación de alimentos se encuentra exenta de pago de tributos aduaneros.

Sin embargo, la resolución jerárquica, al haber considerado improcedente la nulidad dispuesta por la autoridad inferior, determinó otra nulidad por otra causa y omitió pronunciarse con la facultad *ex novo* (de nuevo) sobre los otros dos aspectos demandados en el recurso de alzada. Agregó que sobre la omisión de pronunciamiento existe jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia que anula obrados por incumplimiento del deber de pronunciarse sobre aspectos demandados y no resueltos en primera instancia, "como efecto de fallar en otros a favor del demandante" (sic). sala social y administrativa, A.S. N°376 de 26 de septiembre de 2012.

Señaló también, la vulneración del debido proceso por pronunciamiento *ultra petita* y *extra legal* porque de la revisión del recurso jerárquico interpuesto por la Aduana, se evidencia haberse alegado como agravio, la incorrecta nulidad dispuesta en la resolución de alzada y no se planteó ningún argumento relativo al cobro directo de las declaraciones de importación que no hayan sido regularizadas por falta de pronunciamiento en la emisión de la resolución de exención; por ello, el pronunciamiento de oficio, *ultra petita* y *extra legal*, que anula la vista de cargo y dispone el cobro directo y sin previo proceso administrativo vulnera un básico principio denominado prohibición de *reformatio in peius*, que significa que los pronunciamientos de la sentencia de instancia que no hayan sido impugnados por ninguno de los litigante quedan excluidos de toda posibilidad de revisión por parte del órgano jurisdiccional superior, al quedar delimitada la actividad decisoria, tanto subjetiva como objetivamente a lo planteado.

Asimismo, se contradice el principio de congruencia como elemento del debido proceso y al haberse anulado todo lo obrado por la administración, disponiendo el cobro directo sin que el sujeto pasivo ni el activo así lo hubieren reclamado contradice los arts. 195-III y 198-E) así como el art. 211-I todos del CTB.

Por otra parte, la autoridad demandada fundó su facultad de anular el acto administrativo en el art. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo y en el caso, el acto administrativo anulado, alcanza a la vista de cargo, la que según la AGIT no debió ser emitida, sino que debió cobrarse en forma directa sin juicios previos; sin embargo, tal precepto legal, cuando se trata de defecto de forma, a la autoridad le es prohibido aplicar una anulabilidad por cuanto esta se limita a los casos en que el acto no alcanzó su fin, lo cual no es evidente porque la vista de cargo estableció un pseudo tributo que se pretende reemplazar con la ejecución de una declaración (póliza) que ni siquiera cursa en el expediente o a los casos, en que el acto provoca indefensión, que no fue fundamento de la anulación dispuesta por la autoridad demandada.

Señaló que la propia AGIT, en muchos fallos, de manera expresa delimitó su competencia en razón del principio de congruencia, tal como ocurrió en las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0051/2012 de 9 de julio de 2012 y AGIT-RJ 0203/2012 de 9 abril de 2012.

Acusó también, la vulneración del derecho a la defensa, porque se dispuso el cobro directo de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan; sin embargo, respecto a la primera disposición, el fundamento de la resolución impugnada consiste en que la declaración de mercancías de importación a consumo con exoneración de tributos aduaneros bajo la modalidad de despacho inmediato, constituye una declaración jurada; es decir un título de ejecución tributaria y que por tanto, debió aplicarse el procedimiento previsto en el art. 10 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA) y en su defecto, el art. 108-6) el CTB. En este punto transcribió los puntos ix, xvi y xvii de la resolución impugnada y apuntó que dicha argumentación vulnera el derecho a la defensa por cuanto, es erróneo el criterio de que la declaración de mercancías de importación con exoneración de tributos despachada bajo la modalidad de despacho inmediato constituye una declaración jurada y por tanto, un título de ejecución tributaria de inmediata ejecución o de ejecución forzosa, sin considerar que la declaración jurada a la que hace referencia el art. 108. I-6) del CTB, debe ser determinada por el sujeto pasivo sin ninguna intervención de la Administración, a lo que se denomina "autodeterminación", que en otros términos, consiste en que el sujeto pasivo, por si y de manera voluntaria, decide liquidar cuánto corresponde pagar por concepto de tributos.

Indicó que en el caso concreto ni la Fundación ni la ADA CIDEPA Ltda, declararon en la declaración de importación (antes denominada Póliza de Importación) ningún monto a pagar, es más ninguna declaración de importación de tributos bajo la modalidad de despacho inmediato, determina o autoliquida ninguna deuda o mejor dicho, todas las declaraciones de esa naturaleza efectúan la autoliquidación de la deuda con cero (0) como tributo a pagar, por tanto, tampoco en la DUI C-3393 existe autodeterminación ni por el consignatario ni por el despachante de aduanas; es más dicha DUI no se encuentra ni fue puesta en conocimiento de la AGIT, ni cursa en el expediente administrativo por lo que la suma que pretendía cobrar la aduana, emerge y nace de la vista de cargo que efectúa una liquidación llamada "Liquidación de la administración aduanera", que fue sometida a presentación de descargos,

para luego emitirse la resolución determinativa que a su vez, fue impugnada en el recurso de alzada y posteriormente, en recurso jerárquico.

Continuó señalando que del precepto contenido en el art. 12 de la LGA, se infiere claramente que en materia aduanera, no se ha previsto la determinación mixta; es decir, que sobre la base de la declaración de mercancía que declara cero (0) tributos, la administración no tiene facultad de efectuar liquidaciones para luego-sin juicio previo-proceder a su cobro como dispuso la resolución jerárquica, lo que importa la flagrante violación al derecho a la defensa.

Finalmente, señaló que existe contradicción entre la resolución impugnada con las propias resoluciones de la AGIT, que en casos fácticos idénticos, ha procedido a revisar el acto impugnado así como el acto de la administración tributaria, tales como las Resoluciones de Recurso jerárquico AGIT-RJ 505/2012 de 9 de julio y 663/2012 de 9 de julio.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se emita sentencia declarando probada la demanda y en consecuencia se anulen los referidos fallos dictados por la AGIT.

### II. De la contestación de la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y contestó a la demanda en la que apuntando que, no obstante que la resolución está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos, es pertinente remarcar y precisar lo siguiente:

Que debe tenerse presente que habiéndose emitido una vista de cargo, unificando procedimientos y la resolución determinativa, la aduana nacional inició una determinación de oficio cuyo procedimiento debe enmarcarse en las previsiones establecidas para el efecto, porque la mercancía fue sometida a control durante despacho con el sorteo al respectivo canal, y retirada del recinto aduanero con posterioridad a la autorización del levante, se tiene que los actos procesales deberían realizarse dentro de una fiscalización posterior, la cual se inicia con la notificación de la respectiva orden de fiscalización; no obstante, debe considerarse que este tipo de control, conforme consigna la R.D. N° 01-008-11, se efectúa con la finalidad de comprobar el correcto cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras, con posterioridad al despacho aduanero, siendo que en este caso, el despacho aduanero está pendiente de regularización.

En ese sentido, la administración aduanera realizó acciones dirigidas al cobro emergente de una DUI, cuya mercancía fue despachada sin el pago de tributos aduaneros, situación que se encontraba condicionada a la regularización con la presentación de la resolución que otorga la exención de pago de tributos; sin embargo, realizó sus acciones mediante una determinación de oficio que no se ajusta a lo señalado en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310 (RCTB), emitiendo en forma directa la vista de cargo, unificando procedimientos, para dictar posteriormente, la resolución determinativa, acto por el cual, se suplanta y desecha la declaración hecha por el contribuyente, la cual emerge de una autodeterminación efectuada por él mismo, es así que las actuaciones dirigidas al cobro de la obligación impaga-como efecto de la falta de solicitud de exención y del pago de impuestos internos-deben enmarcarse en lo señalado en el cuarto párrafo del art. 10 del RGLA (D.S. N° 25870), modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310 (RCTB); 11 y 12 de la LGA, las cuales permiten a la Administración Aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la

DUI sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria. Asimismo, el procesamiento de los ilícitos tributarios, considerando que los mismos no están vinculados a una determinación de oficio efectuada en el marco de los arts. 95 y siguientes del CTB, debe efectuarse en observancia del art. 168 de la misma norma y de la R.D. N° 01-011-04 de la Aduana Nacional.

Por lo que en el presente caso, la administración aduanera debió verificar si el operador inició un trámite de exoneración tributaria que se encuentre pendiente o si cuenta con resolución de exención, considerando que de su procedencia dependerá la existencia de una obligación exigible, en ese sentido, se debe subsanar el procedimiento, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo de conformidad con lo previsto por los arts. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo y 55 del D.S. N° 27113, aplicables supletoriamente por mandato del art. 74 del CTB.

Sobre la supuesta contradicción con otras resoluciones jerárquicas, aclaró que no existe semejanza en los procesos, toda vez que en las resoluciones señaladas el sujeto pasivo sí contaba con la resolución de exención de tributos.

#### II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Fundación Contra el Hambre Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 831/2013.

#### III. Antecedentes administrativos.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el ar. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en sala plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

1. El 12 de marzo de 2008, la ADA CIDEPA Ltda. por cuenta de su comitente Fundación contra el Hambre/ Bolivia, registró y validó la DUI C 3393, bajo la modalidad despacho inmediato, sin el pago de tributos de importación de 1380 sacos de arvejas.

2. El 15 y el 19 de noviembre de 2012, fue notificada la Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda. y la Fundación con la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI 210/2012 de 8 de octubre de 2012, estableciendo un monto total de deuda tributaria de 194.078,54 UFV, por contravención de omisión de pago que incluye tributo omitido, intereses y multa del 100%, más la sanción por la contravención aduanera por vencimiento de plazo, abriendo el plazo de treinta (30) días para la presentación de descargos.

3. La fundación, el 14 de diciembre, se apersonó y presentó descargos, señalando que la donación de alimentos fue realizada al amparo del PL-480, presentando fotocopia de la R.A. N° 195 de 29 de mayo de 2002, del Ministerio de Hacienda; y del memorial de solicitud al ministerio de relaciones exteriores, solicitando la exención de gravámenes arancelarios de alimentos donados.

4. La administración aduanera emitió la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 242/2012 de 19 de diciembre de 2012, que declaró firme la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 00210/2012 , por unificación del proceso en cuanto a la omisión de pago, multa por omisión de pago y contravención aduanera, por 194.078,54 UFV.

5. Resolución contra la que la Fundación planteó recurso de alzada, resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0268/2013 de 8 de abril, que determinó anular la resolución determinativa con reposición de obrados hasta la vista de cargo inclusive y dispuso que la administración aduanera inicie una fiscalización posterior conforme con los arts. 104 del CTB, 48 y 49 del D.S. N° 27310 y la R.D. 01-008-11.

6. Finalmente, interpuesto recurso jerárquico, la autoridad demandada, con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0831/2013 de 18 de junio, confirmó la resolución de alzada, anulando obrados con reposición hasta la Vista de Cargo ANGRPZ-ELALA 210/2012 de 8 de octubre, inclusive, debiendo la Administración Aduanera aplicar los procedimientos previstos en el código tributario boliviano, el D.S. N° 27310, Reglamento a la Ley General de Aduanas y R.D. N° R.D. 01-011-04, de 23 de marzo de 2004, para el cobro de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan; conforme establece el inc. c), parág. I del art. 212 de la L. N° 3092 (Título V del CTB).

7. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. y concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

Que el motivo de la litis en el presente proceso, se origina en:

Determinar si la resolución jerárquica impugnada al anular la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la vista de cargo inclusive, vulneró el debido proceso en su elemento congruencia y el derecho a la defensa, porque "de oficio", la AGIT concluyó que correspondería el cobro directo en vía de ejecución tributaria, aspecto que no fue objeto de impugnación, de manera que el procedimiento fue ultra petita, extra legal, vulneratorio de los arts. 195-III y 198.e) de la L. N° 3092, así como ordenar la aplicación de los procedimientos previstos en el código tributario boliviano (CTB), D.S. N° 27310, el Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA) y Resolución de Directorio (R.D.) 01-011-04 de 23 de marzo de

2004, para el cobro directo de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

A efecto de resolver la controversia planteada, corresponde considerar lo siguiente:

V.1. De la importación de mercancías con exención de pago de tributos aduaneros.

El art. 91 de la LGA, señala que la importación de mercancías para el consumo, con exoneración de tributos aduaneros-independientemente de su clasificación arancelaria-procederá cuando se importen para fines específicos y determinados en cada caso, en virtud de tratados o convenios internacionales o en contratos de carácter internacional suscritos por el Estado Boliviano, mediante los que se otorgue esta exoneración con observancia a las disposiciones de la presente ley y otras de carácter especial.

Conforme con la previsión del art. 128 concordante con el art. 129-11) del RLGA, dichas mercancías son internadas al territorio nacional mediante despacho inmediato. Por su parte, el art. 131 del mismo Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA) aprobado por D.S. N° 25870, vigente en el momento de la importación, señala: "... las donaciones procedentes del exterior y consignadas expresamente a instituciones de beneficencia para su distribución gratuita, así como las importaciones realizadas por el Cuerpo Diplomático y Consular, Organismos Internacionales acreditados en el país y por entidades estatales, regularizarán los trámites de despachos inmediatos dentro del plazo improrrogable de 60 días con la presentación de la declaración de mercancías acompañada de la documentación de respaldo y la resolución de exoneración tributaria emitida por el Ministerio de Hacienda, en los casos que corresponda...".

En el caso de autos, la fundación demandante, presentó como prueba de descargo la R.A. N° 195 de 29 de mayo de 2002, la misma que da cuenta que el 16 de junio de 1954, el Gobierno Nacional y el Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, suscribieron un Acuerdo autorizando la cooperación entre los dos países, para proporcionar alimentos, suministros y equipo a través de las Agencias voluntarias, como parte de la Ley Pública N° 480 de los Estados Unidos, Título II, denominado "Programa de Alimentos para la Paz". Dentro de dicho convenio, USAID dona alimentos a las agencias voluntarias para su distribución en Bolivia (fs. 22 a 23 carpeta 1). En la misma carpeta, de fs. 24 a 29, se encuentra el señalado acuerdo, en cuyo art. III, numeral 2, indica que todo fondo monetario, materiales y equipo internados a Bolivia por el Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, en conformidad con dichos convenios sobre programas y proyectos, estarán exentos de impuestos, honorarios por servicios prestados, requisitos para inversión o depósito y controles sobre la moneda.

Continuando con el análisis, se tiene que la DUI C-3393 de 12 de marzo de 2008 (fs. 65 de la carpeta 1), refiere como proveedor a FOOD FOR THE HUNGRY, INC, con sede en Estados Unidos de Norteamérica y como importador a la Fundación contra el Hambre con sede en La Paz, Bolivia de 1.380 bultos conteniendo 69.156.500 kg. de arvejas, y consignó como importe total a pagar la suma de Bs 0,00.

La copia legalizada de fs. 50, consistente en un memorial suscrito por el Director Nacional de la Fundación, da cuenta de que fue suscrito el 17 de abril de 2008 y dirigido al Director de Privilegios e Inmidades del Ministerio de Relaciones Exteriores, solicitando exención de gravámenes con relación a la mercancía importada con DUI C-3393, de conformidad con el D.S. N° 22225 de 13 de junio y Resolución Ministerial N° 006 de 28 de enero de 2008.

De acuerdo al Informe Técnico AN/GRLPZ/LAPLI/2116/12 de 5 de octubre de 2012, cursante de fs. 62 a 64, que dio origen al procedimiento que culminó con la R.D. AN-GRLPZ-

LAPLI 242/2012 de 19 de diciembre de 2012, la Fundación no regularizó el despacho inmediato hasta esa fecha, al no haber presentado ni el importador ni el agente despachante de aduana la resolución de exoneración tributaria conforme el art. 131 del RLGA.

V.2. Del procedimiento en los casos de incumplimiento en la presentación de la resolución de exención.

En el caso de la importación de mercancías bajo el régimen de despacho inmediato efectuadas al amparo del art. 91 de la LGA, que no hubieran sido regularizadas en el plazo de seis meses señalado por el art. 131 del RLGA, aprobado con D.S. N° 25870, vigente en el momento de la importación, no corresponde la aplicación del procedimiento señalado en el cuarto párrafo del art. 10 del RGLA (D.S. N° 25870), modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310 (RCTB); 11 y 12 de la LGA, que permite a la administración aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la DUI sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria. Tampoco el procesamiento de los ilícitos tributarios, considerando que los mismos no están vinculados a una determinación de oficio efectuada en el marco de los arts. 95 y siguientes del CTB, debe efectuarse en observancia del art. 168 de la misma norma y de la R.D. 01-011-04 de la Aduana Nacional.

La afirmación anterior, tiene sustento en que la Fundación contra el Hambre/Bolivia goza de exención por la importación de mercancía donada, por tratarse, conforme a la previsión del art. 91 de la LGA, de importaciones efectuadas para fines específicos en el marco de Tratados y Convenios Internacionales o en contratos de carácter internacional suscritos por el Estado Boliviano y únicamente si se cumple la previsión del art. 93 de la misma norma legal aduanera; es decir, que si la mercancía importada es objeto de comercialización final deben pagarse los impuestos correspondientes, motivo por el cual correspondía efectuar en el caso, el procedimiento de fiscalización conforme al entendimiento asumido por este Tribunal Supremo de Justicia, en Sentencias Nos. 166/2014 de 8 de agosto de 2014 y 236/2014 de 15 de septiembre, toda vez, que no existía una autodeterminación que a la luz del art. 10 del RLGA, permitiera efectuar el requerimiento de pago y consiguiente ejecución y así lo entendió la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0264/2013 de 8 de abril, indebidamente revocada por la AGIT.

VI. Conclusiones.

En autos, por las características del problema planteado, se concluye que corresponde aplicar en la resolución de la demanda, el criterio esgrimido reiteradamente por esta Sala Plena, en sentido de que ante el incumplimiento en la presentación de resolución de exoneración de tributos aduaneros en los casos de importación de mercancías con exención de tributos aduaneros, corresponde a la administración aduanera efectuar un procedimiento de fiscalización, criterio que además se sustenta en la norma contenida en el art. 9-b) de la LGA, que señala que la obligación de pago en Aduanas, se genera por modificación o incumplimiento de las condiciones o fines a que está sujeta una mercancía extranjera importada bajo exención total o parcial de tributos, sobre el valor residual de las mercancías importadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara PROBADA la demanda de fs. 73 a 81, interpuesta por Oscar Ramiro Montes en representación de la Fundación contra el Hambre / Bolivia (FOOD FOR THE HUNGRY

INTERNATIONAL/BOLIVIA, y en su mérito revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 831/2013 de 18 de junio y el Auto Motivado Complementario AGIT-RJ 0071/2013 de 4 de julio y mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0268/2013 de 8 de abril.

**Relatora: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



103

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Santa Cruz.**

#### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 33 a 37 vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 0995/2013 de 9 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) cursante de fs. 19 a 30 vta., la contestación de fs. 54 a 57 vta., notificación al tercero interesado cursante a fs. 88; réplica de fs. 74 a 76 vta., dúplica de fs. 95 y vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 28 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al contribuyente Fundación Amigos de la Naturaleza (FAN), con la vista de cargo con número de Orden 7934528797 de 18 de junio de 2012, al evidenciar que no existe constancia de presentación de la declaración jurada del impuesto a las utilidades de las empresas (IUE), Formulario 500, correspondiente al periodo fiscal diciembre de 2008.

Vencido el plazo de presentación de descargos, se pronunció la R.D. N° 791000065 SANTA CRUZ de 11 de diciembre de 2012.

Formulado el recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (ARIT-SCZ), mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0195/2013 de 12 de abril, revocó totalmente la R.D. N° 791000065 SANTA CRUZ; y, en recurso jerárquico, la AGIT pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0995/2013, confirmando la resolución del inferior en grado, según el demandante, sin consignar contenido legal, de forma contradictoria y lesiva a los intereses del Estado.



El 23 de octubre de 2008, la FAN, presentó su solicitud de exención del pago del IUE; iniciado el trámite de formalización de la exención, se imprimió el procedimiento previsto al efecto y la administración tributaria, pronunció la Resolución Administrativa de Exención N° 11/2009 de 19 de enero, que resolvió formalizar la petición del contribuyente.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración Tributaria actuó en el marco de sus atribuciones conferidas en el art. 97 de la L. N° 2492, Cód. Trib. (CTb); verificó la inexistencia de la declaración jurada del impuesto a las utilidades y en consecuencia procedió con la intimación respectiva para la presentación del documento o en su caso, el pago del monto calculado de acuerdo a lo dispuesto en el art. 22-2 del citado Código, art. 34-II del D.S. N° 27310 de 8 de enero de 2004 y art. 5 de la RND N° 10.00024.08 de 25 de julio de 2008; aplicando la base promedio para el cálculo del impuesto presunto y determinando una obligación tributaria no pagada; la conducta corresponde a la contravención tributaria de omisión prevista en los arts. 165 del CTb y 42 del D.S. N° 27310.

Los descargos presentados por el contribuyente durante el plazo otorgado conforme al art. 98 del CTb, son insuficientes, situación que motivó la emisión de la R.D. N° 791000065 Santa Cruz; la FAN, no ha registrado su trámite de exención en el departamento de recaudaciones del SIN, conforme ordena la resolución administrativa de Exención N° 11/2009, por cuanto en el sistema computarizado de la administración tributaria no registra dicha exención; correspondía al contribuyente asegurarse de que la exención sea ingresada al sistema integrado para la administración tributaria.

La AGIT, con argumentos totalmente fuera de contexto legal, pretende desconocer un requisito de forma exigido por la administración tributaria para el registro de la Resolución Administrativa de Exención N° 11/2009, mediante la cual se otorga la exención del pago del IUE, desconociendo el art. 5 del D.S. N° 27190, que taxativamente prevé que es la administración tributaria quien establecerá los procedimientos y requisitos administrativos para formalizar la exención, ello significa que establecerá la forma, medios, plazos, requisitos, y todo cuanto resulte necesario para su aplicación, todo en mérito a las facultades conferidas por el art. 64 del CTb, concordante con el art. 65 del mismo texto legal.

Si bien una resolución tiene cierto grado de flexibilidad, oportunidad e información que no tienen las leyes, éstas son de cumplimiento obligatorio, de ahí la eficacia de las resoluciones administrativas que tienen efectos desde su notificación; y, la resolución administrativa de Exención N° 11/2009 de 19 de enero, señala que para concretarse la exención el contribuyente debía proceder a su registro computarizado.

#### I.3. Petitorio.

El demandante, solicita que se declare probada la demanda contencioso administrativa y en el fondo revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 0995/2013 de 9 de julio, pronunciada por la GRACO-SCZ del SIN, confirmando en todas sus partes la R.D. N° 7910000065 de 11 de diciembre de 2012.

#### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado vía fax el 2 de abril de 2012, y en original el 3 de abril de ese año, cursante de fs. 54 a 57 vta., señalando:

El enfoque desarrollado en la demanda pretende inducir a error a las autoridades; al efecto se aclara que del proceso de determinación se advirtió que el SIN notificó al sujeto pasivo con la vista de cargo con número de Orden 7934528797 y presentó descargos el 29 de octubre de 2012; pese a que la R.D. N° 7910000065 indica que el contribuyente los presentó, no refiere a ninguno de ellos, ni efectúa valoración alguna sobre los mismos, vulnerando el art. 99 del CTb, razón por la cual el acto está viciado de nulidad.

Se constató que la FAN goza de la exención del IUE, por lo que en aplicación del principio de economía procesal previsto en el art. 4-k) del CTb, aplicable en etapa recursiva por disposición del art. 201 de la L. N° 3092, dispuso revocar la Resolución Determinativa; actuar en contrario, implica la vulneración del derecho al debido proceso, por cuanto la Resolución Administrativa de Exención N° 11/2009, dispone formalizar la exención del IUE petitionada por la FAN, con vigencia a partir de la gestión fiscal en que se presenta la solicitud (2008) y su cumplimiento no puede estar supeditado al registro o no de la decisión.

#### II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por GRACO-SCZ del SIN, manteniendo firme y subsistente el Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 995/2013 de 9 de julio, que revocó totalmente la R.D. N° 7910000065 de 11 de diciembre de 2012, emitida por la administración tributaria.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

III.1. Al constatar la falta de presentación de la declaración jurada del IUE, Formulario 500, correspondiente al periodo diciembre de 2008 del contribuyente Fundación Amigos de la Naturaleza (FAN), la administración tributaria emitió la vista de cargo con número de Orden 7934528797 de 18 de junio de 2012 y practicó la diligencia de notificación respectiva el 28 de septiembre de ese mismo año, con una deuda tributaria de 20.260 UFV's, equivalentes a Bs35 656.

El 29 de octubre de 2012, la FAN aclara que al ser una entidad sin fines de lucro dedicada a preservar la diversidad biológica de Bolivia, identificar y conservar las especies animales en peligro de extinción, investigar y clasificar especies vegetales, desarrollar proyectos de investigación científica, manejar reservas biológicas, entre otros, tramitó la exención del IUE el 28 de octubre de 2008 y presentó los descargos consistentes en la documentación vinculada al trámite seguido ante el SIN, a través del cual formalizó su solicitud de exención del IUE, en el marco de la L. N° 843 modificada por la L. N° 2493, el D.S. N° 27190 y la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0030-05 del 14 de septiembre 2005.

Mediante Resolución Administrativa de Exención N° 11/2009 del 19 de enero, el SIN resuelve que se cumplieron los requisitos de forma y de fondo, y procedió a formalizar la solicitud de exención del IUE petitionada por la FAN, a partir de la gestión fiscal correspondiente a su solicitud, ordenando a su representante legal, se apersona al departamento de recaudación a efectos de registro de la exención y con ello concluir el trámite iniciado; a solicitud de aclaración de la FAN, el SIN pronuncia el proveído de 12 de febrero de 2009, en el que deja claramente establecido que la exención está vigente desde la gestión 2008.

Vencido el plazo de presentación de descargos, la administración tributaria pronunció la R.D. Nº 791000065 SANTA CRUZ de 11 de diciembre de 2012, que identifica la existencia de un tributo omitido conforme se consigna en la Vista de Cargo detallada precedentemente.

En alzada, la ARIT-SCZ, mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0195/2013 de 12 de abril, revocó totalmente la R.D. Nº 791000065 SANTA CRUZ; y, la AGIT, pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0995/2013 de 9 de julio, confirmando la Resolución de la ARIT; ambas autoridades consideraron y valoraron los descargos presentados por la FAN, que demuestran que el 23 de octubre de 2008, inició el trámite para formalizar la solicitud de exención en el pago del IUE y que la Administración Tributaria, resolvió a través de la Resolución Administrativa de Exención Nº 11/2009, mediante la cual formalizó dicha petición del contribuyente, y aclaró su decisión en sentido que la exención corresponde a partir de la gestión 2008.

III.2. La demanda contenciosa administrativa fue interpuesta por la Gerencia GRACO-SCZ del SIN, el 14 de octubre de 2013, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 0995/2013 de 9 de julio, pronunciada por la Autoridad AGIT, que fue notificada al ahora demandante el 17 de julio de 2013; la AGIT presentó la contestación, se citó al tercero interesado; se hace uso del derecho a la réplica y dúplica; el tercero interesado no presenta argumento alguno y se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1975 y el Cód.Proc. Civ., conforme a lo establecido por la L. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, la controversia se circunscribe a determinar si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, incurrió en violación de la normativa aplicable al caso, art. 5 del D.S. Nº 27190 y arts. 65 y 70 del CTb, al haber confirmado la decisión de la ARIT respecto al desconocimiento de la obligación del sujeto pasivo de registrar la Resolución Administrativa de Exención Nº 11/2009, que formaliza la exención del IUE a favor de la Fundación Amigos de la Naturaleza, como requisito para que esa exención sea considerada.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

En ese contexto y reconocida la competencia de la sala plena de éste tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

El art. 5 del D.S. Nº 27190, prevé que la administración tributaria establecerá el procedimiento y los requisitos administrativos para la formalización de la exención en el pago de impuestos; por su parte, el art. 65 del CTb, establece que los actos de la administración tributaria, por estar sometidos a la ley, se presumen legítimos y serán ejecutivos, salvo expresa declaración judicial en contrario; y, el art. 70-11 del citado Código, determina que el sujeto pasivo debe cumplir las obligaciones establecidas en dicho texto legal, leyes tributarias especiales y las que defina la administración tributaria con carácter general.

El art. 49-b) de la L. N° 843 de 20 de mayo de 1986 de Reforma Tributaria, prevé que las utilidades obtenidas por las asociaciones, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente, están exentas del IUE.

La FAN es una entidad sin fines de lucro dedicada a preservar la diversidad biológica de Bolivia, identificar y conservar las especies animales en peligro de extinción, investigar y clasificar especies vegetales, desarrollar proyectos de investigación científica, manejar reservas biológicas, entre otros; conforme consta en los antecedentes del proceso, la FAN tramitó la exención del IUE el 28 de octubre de 2008 ante el SIN, a través del cual formalizó su solicitud de exención del IUE, en el marco de la L. N° 843 modificada por la L. N° 2493, el D.S. N° 27190 y la RND N° 10-0030-05 del 14 de septiembre 2005 y antes de la emisión de la R.D. N° 791000065 SANTA CRUZ, presentó los descargos respectivos consistentes en la documentación vinculada al trámite de exención seguido y concluido con la Resolución Administrativa de Exención N° 11/2009 en la que el SIN resolvió formalizar solicitud de exención del IUE peticionada por la FAN, desde la gestión fiscal correspondiente a su solicitud, es decir, a partir de la gestión 2008.

La administración tributaria emitió la vista de cargo con número de Orden 7934528797, correspondiente al periodo fiscal diciembre de 2008, debido a la omisión de la declaración jurada del IUE de la FAN, con una deuda tributaria de 20.260 UFV's, sin considerar la documentación de descargo presentada por el sujeto pasivo, que demostró idóneamente que no estaba obligado a presentar la declaración jurada correspondiente al IUE extrañada, en mérito a la resolución administrativa que resolvió formalizar su petición de exención, por cumplimiento de los requisitos de forma y fondo para la misma, previstos en los arts. 6 y 8 de la RND N° 10-0030-05 de 14 de septiembre de 2005.

Efectivamente en la parte dispositiva de la R.A. N° 11/2009, el SIN dispuso que el representante legal de la FAN debía apersonarse al departamento de recaudación a efectos de registro de la exención y con ello "concluir el trámite iniciado"; sin embargo, ello constituye un procedimiento o trámite interno que no afecta la decisión de la administración tributaria; el hecho que el contribuyente no cumpla con esta disposición de apersonarse a una unidad del SIN con fines de "registro", de ninguna manera enerva el contenido de la resolución determinativa que tiene toda la validez y eficacia necesarias para su observancia y cumplimiento por la misma administración tributaria; actuar en contrario, implicaría concluir que el registro en una base de datos informática o digital del SIN, al que estaba supeditada la resolución administrativa, constituye un requisito de validez para su existencia, situación que implica el desconocimiento del contenido de sus propias decisiones y desnaturalizar el proceso administrativo de exención, que pretende formalizar la solicitud a través de la autoridad competente, a partir del pronunciamiento de decisiones válidas y eficaces, proceso que concluye con la emisión de la resolución administrativa que verifica únicamente el cumplimiento de los requisitos de forma y fondo para su procedencia; en el presente caso, la Resolución Administrativa de Exención N° 11/2009, no fue impugnada y por ende su aplicación es obligatoria en cuanto al reconocimiento de la exención solicitada por la FAN, aplicable a partir de la gestión en la que se impetra la misma; sin que el registro de la Resolución constituya una instancia previa que exija otra formalidad para su validez o a efectos de cómputo diferente al momento en el que opera la exención.

En ese contexto es que la ARIT-SCZ, mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0195/2013 de 12 de abril, revoca totalmente la Resolución Determinativa 791000065 Santa Cruz y que la

AGIT, pronuncia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT -RJ/0995/2013 de 9 de julio, confirmando la Resolución de la ARIT; con base a la correcta interpretación de la normativa aplicable al caso, principios de economía procesal y verdad material, y la valoración de los descargos presentados por la FAN, que concluyen fehacientemente que se presentaron los descargos pertinentes respecto a la resolución determinativa y que el 23 de octubre de 2008, inició el trámite para formalizar la solicitud de exención en el pago del IUE, que la administración tributaria, resolvió formalizar dicha petición del contribuyente a través de la Resolución Administrativa de Exención N° 11/2009, que la exención corresponde a partir de la gestión 2008 y que por tanto resulta inviable exigir un adeudo tributario por omisión de un periodo de la gestión 2008 a la FAN.

Finalmente, resulta necesario referirnos a la Sentencia 444/2016 de 27 de septiembre, pronunciada por la sala plena de éste tribunal, por cuanto en la misma, la problemática formulada por el demandante Gerencia GRACO-SCZ contra la AGIT, interviene como tercero interesado la FAN, y está vinculada a los antecedentes de la presente demanda contencioso administrativa, es decir, a la vista de cargo con número de Orden 7934528797 de 18 de junio de 2012, que establece que no existe constancia de la presentación de la Declaración Jurada al IUE (F-500) sobre el periodo fiscal diciembre de 2008; en ese contexto, dicha Sentencia, estableció el siguiente razonamiento: "Si bien la Administración Tributaria, tiene la facultad de establecer el procedimiento como los requisitos administrativos para la formalización de la exención del IUE de acuerdo al art. 3 del D.S. N° 27190, es en esa facultad que emitió las resoluciones normativas de directorio RNDS, entre ellas la N° 10-0030-05, que es taxativa en su disposición final primera sobre el momento de la vigencia de la exención. A su vez, el art. 65 de la L. N° 2492, establece que los actos de la administración tributaria se presumen de legítimos y ejecutivos; en este sentido, la R.A. N° 11/2009, quedó firme al no haber sido impugnada y es por esta razón que su aplicación es obligatoria en lo que hace al reconocimiento de la exención impetrada y desde el momento en que fue solicitada, mas no se la debe entender como una instancia previa que exija otra formalidad y compute de diferente manera el momento en el que se opera"; entendimiento que se reitera en la presente causa.

Por lo expuesto, la pretensión de GRACO-SCZ, resulta impertinente y se concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0995/2013 de 9 de julio, realizó una correcta interpretación de la normativa aplicable a los antecedentes del proceso.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 33 a 37 vta., y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0995/2013 de 9 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Relatora: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



104

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Santa Cruz.**

**SENTENCIA**

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 47, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1053/2013 de 17 de julio; el proveído de admisión de demanda de fs. 57; el memorial de apersonamiento y contestación negativa a la demanda de fs. 120 a 123; los memoriales de réplica (fs. 126) y dúplica (fs. 129), antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

En mérito al Memorándum Cite N° 0334/2013 de 18 de febrero, Manuel Félix Sangueza Guzmán en representación de la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional, mediante memorial de fs. 41 a 47, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa, contra la AGIT, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1053/2013, en base a los siguientes fundamentos:

Señaló que mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO), la autenticidad del certificado CM-PT-04-0062-2011 del vehículo con DUI 2011/543/C-1936, teniendo como respuesta el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 elaborado por el técnico de metrología legal, el cual determinó que el certificado cuestionado tiene código de recinto aduanero 04, sin embargo, el código asignado al recinto aduanero Avaroa es 03; asimismo señala que los certificados no tienen el sello técnico autorizado y designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el recinto de frontera, por lo que el certificado antes detallado no tiene validez, además de que el técnico autorizado no se encontraba en ejercicio de sus funciones en IBMETRO, en aquella oportunidad.

Indicó también que los certificados no detallan el número de factura emitida por IBMETRO y tampoco detallan el número de parte de recepción del recinto de frontera correspondiente; por otra parte, la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, remitida a la gerencia regional, concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, lo cual derivó en la presunción de que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el literal b) del art. 181 de la L. N° 2492, estableciéndose indicios de la comisión de contravención tributaria por contrabando, según tributos pagados Bs 23.685,00 equivalentes a 14.068.57 UFV's, conforme establece el num. 4 del art. 160 de la norma tributaria y considerando que el monto de los tributos correspondientes a la mercancía, es inferior a los 50,000.00 UFV's, debe ser considerada como contravención tributaria, conforme establece el parág. II del art. 21 de la L. N° 100 que dispuso la modificación de los num. I, III y IV del art. 181 de la L. N° 2492, debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el capítulo III el título IV del Cód. Trib.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 se procedió a la elaboración el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-039/2012, de la DUI 2011/543/C-1936 de 07/10/2011 y en cumplimiento a la R.D. 01-004-09 de 12/03/09 que aprueba el procedimiento de control diferido, mediante nota AN-GRPGR-UFIPR\_C\_003/2012 de 25 de mayo se solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la Declaración Única de Importación 2011/543/C-1936.

Con esos antecedentes, el 6 de junio de 2012 mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología "IBMETRO", la certificación de la autenticidad del certificado CM-PT-04-0062-2011, remitida a la unidad de fiscalización y también se solicitó la certificación de autenticidad del certificado CM-PT-04-0062-2011 y mediante hoja de ruta GRP 2012/1081 se remite la nota SA-208/2012 de 31 de mayo de la Agencia despachante de Aduana "SAA S.R.L.", mediante la cual remiten la Declaración Única de Importación 2011/543/C-1936.

Refirió que según acta se identifica como personas sindicadas al importador Velasco Espiándola Wilge Emilio y además de identificar los medios de prueba, describe la mercancía objeto de contrabando y/o decomisada, con valoración y liquidación de tributos, como un vehículo marca Nissan, clase Camión Hormigonero, Tipo Cóndor, año 2002, presumiéndose así la comisión del ilícito de Contrabando Contravencional.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Refirió que la Autoridad de Impugnación Tributaria establece que el procedimiento no prevé la elaboración de un Acta de Intervención, suponiendo en consecuencia, que la comprobación de irregularidades en la internación del vehículo que motiva el proceso, debió ser efectuada por medio de una fiscalización, sin considerar lo previsto por los arts. 186 y 187 del Cód. Trib. y art. 410 de la C.P.E.

Asimismo, con relación a la notificación menciona que no existió indefensión, toda vez que el importador efectivizó el recojo de su notificación con la Resolución Sancionatoria, el 14 de enero de 2013 y planteó recurso de alzada de conformidad al art. 143 del CTB, sin acompañar prueba alguna, limitándose a efectuar observaciones carentes de fundamento y en base al informe de IBMETRO, el técnico fiscalizador habría concluido la existencia de indicios de contrabando, pero que al respecto, la AIT Chuquisaca no consideró lo establecido por el art. 111 inc. k) del RLGA ni lo consignado en el art. 101 de la misma disposición legal, en el entendido de que toda la documentación presentada debe estar completa, correcta y exacta, siendo clara la norma contenida en el art. 181-b) que señala que incurre en contrabando quien realice tráfico de mercancía sin documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por la norma aduanera o por disposiciones especiales, debiendo considerarse además que la agencia despachante de aduana custodia la documentación y el control diferido regular efectuado a los despachos aduaneros, debieron ser puestos a conocimiento del sujeto pasivo y, se estima que ello aconteció, puesto que los interesados estaban pendientes del proceso administrativo, lo cual permite determinar que no hubo estado de indefensión del importador.

Manifestó que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases de control diferido, entre otras, podrán ser objeto de fiscalización posterior, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 1492 e indica que en el procedimiento de control diferido regular se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que se encuentra en antecedentes, se presentó como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-CENTRAL LA PAZ, por lo que no corresponde realizar una fiscalización posterior para determinar si el certificado es válido o no.

Que resulta evidente que el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, por lo que en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 de la L. N° 2492, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un contrabando contravencional, que a decir de la parte actora, fue cumplido en el caso presente; consiguientemente, el control diferido regular estableció la existencia del ilícito de contrabando.

Añadió que no corresponde realizar una fiscalización posterior para determinar la validez del certificado, si es el mismo Instituto Boliviano de Metrología quien certifica que este no es válido, que no existe y que no cumple con los requisitos y procedimiento para la extensión del mismo, además de contar con diferentes observaciones que invalidan el mismo.

En cuanto se refiere al proceso penal iniciado, aclara que este no tiene la finalidad de identificar la validez o no del certificado, sino más bien, de determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso de este documento, es decir, atribuir el hecho punible a un determinado sujeto, según se concluya de la investigación destinada a sancionar la acción., por lo que la determinación de quien y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del documento, en ningún momento convalidará el certificado CM-PT-04-0039-2011 de 25 de agosto de 2011.

Con estos antecedentes, solicita se declare probada la demanda y se revoque la Resolución impugnada.

## II. De la contestación a la demanda.

Una vez admitida la demanda por proveído de fs. 57, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, apersonándose Daney Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien contesta negativamente la demanda mediante memorial que cursa de fs. 120 a 123 vta. de obrados, manifestando que la Resolución impugnada se encuentra plenamente respaldada con fundamentos técnico-jurídicos sólidos, precisando que:

1. De la revisión de antecedentes administrativos, se evidenció que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012 dirigida a la ADA SAA SRL, que en aplicación del art. 100 de la L. N° 2492 y Resolución de Directorio R.D. 01-00409 que aprobó el Control Diferido, solicitó a la ADA SAA SRL la remisión de 77 DUI, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto, con su documentación de respaldo; el 1 de junio de 2012 la citada ADA mediante nota Cite SAA-208/2012 remitió la documentación requerida y el 6 de junio de 2012 la Administración Aduanera mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 dirigida a IBMETRO, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad; el 10 de julio de 2012 el director de IBMETRO remitió en Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto de 2012 que indica que de la revisión de los certificados medioambientales, se corroboró que no están registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, además que los funcionario que firman los mismos, no estaban en funciones en las fechas de emisión señaladas.

Que mediante Informe AN-UFIPR-I-76/2012, la Gerencia Regional Potosí se pronunció por la nulidad de la DUI C-1936 por inexistencia del certificado Medioambiental emitido por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492, señalando también la existencia de indicios de delitos penales por falsedad del certificado de IBMETRO.

Que el 24 de octubre de 2012, la Administración Aduanera en base al mencionado informe, notificó a Wilge Emilio Velasco Espíndola con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AL-039/2012 de 28 de septiembre y el 2 de enero de 2013 con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional que declaró probada la Comisión de Contrabando Contravencional y en base a los arts. 160-4 y 181-b) de la L. N° 2492, en consideración a la inexistencia de mercancía decomisada, dispuso el pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a Bs 114.455,00, así como la ejecución tributaria y captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AL-039/2012, y la anulación de la DUI C-1936 de 7 de octubre de 2011.

2. Señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular aprobado por Resolución de Directorio R.D.-01-004-09 de 12 de marzo de 2009 no prevé el procedimiento a seguir sin embargo establece que a la conclusión del mencionado control, deberán remitirse los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización, sobre los resultados encontrados producto de la revisión.

Que este procedimiento consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, en caso de existir otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, para dilucidar por la vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Refiere que los indicios de la comisión del ilícito de contrabando por inexistencia del certificado de IBMETRO, al haberse encontrado vicios más antiguos en cuanto a la incorrecta aplicación del procedimiento en el caso de autos, no corresponde pronunciamiento alguno, por tratarse de aspectos de fondo, que deban ser previamente subsanados por la aduana, en resguardo del debido proceso y derecho a la defensa e indicó que la administración aduanera, al dar inicio a un proceso sancionatorio, emitiendo acta de intervención contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurrió en vulneración del debido proceso y del derecho al defensa del sujeto pasivo.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### III. Contestación del tercero interesado.

Wilge Emilio Velasco Espindola, con memorial que cursa de fs. 197 a 201, se apersonó al proceso en calidad de tercero interesado y haciendo un recuento de lo antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la administración aduanera señaló que la misma carece de fundamento, puesto que no precisa en que consiste la vulneración o ilegalidad del acto y simplemente se limita a transcribir antecedentes de la resolución sancionatoria, anulada también por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria.

Que sin detrimento de lo señalado precedentemente, agregó que se aplicó la fiscalización de control diferido un año después de haber salido de la aduana y se emitió acta de intervención solo contra su persona, misma que fue notificada en Secretaría, pretendiendo dar cumplimiento al art. 90 del CTB, provocándole indefensión absoluta, puesto que desconocía que estaba siendo sometido a control diferido a partir del mes de mayo de 2012, que es la fecha de la instrucción del control diferido, pues de haber tenido conocimiento que la importación de su hormigonero realizada un año antes de estos hechos, (DUI 1936 de 90710-2011) estaba siendo controlada por la aduana se hubiese constituido en dependencias de la aduana para conocer los resultados de esta situación; pero que sin embargo, no se puso en su conocimiento el acta de intervención, contraviniendo la primera parte del art. 115.II y art. 117 de la C.P.E., al provocarle indefensión, además de haberse violado el principio de legalidad, al haberse establecidos sanciones en base a penas administrativas que no encuentran previstas en la ley.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AL-039/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser



evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito *sine quanon* para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Adujo también que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causó perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior y, que por su parte, la autoridad demandada indicó que la administración aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AL-039/2012 de 28 de septiembre, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Con relación a vehículo que motiva la litis, se emitió al Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/2012 de 24 de mayo cursante a fs. 35 de antecedentes, que solicita instrucción de control diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011.

2. El 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012 dirigida a la ADA SAA SRL, en aplicación del art. 100 de la L. N° 2492 y Resolución de Directorio R.D. 01-00409 que aprobó el Control Diferido, solicitó a la ADA SAA SRL la remisión de 77 DUI, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto, con su documentación de respaldo; posteriormente, mediante nota de 31 de mayo de 2012 la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., remite a la Jefatura de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, las declaraciones únicas de importación descritas en el Formulario 206 de presentación de documentos para control diferido regular, y demás documentos de respaldo, en originales debidamente foliados.

3. El 1 de junio de 2012 la citada ADA mediante nota Cite SAA-208/2012 remitió la documentación requerida y el 6 de junio de 2012 la administración aduanera mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 dirigida a IBMETRO, que cursa a fs. 45, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad; posteriormente el Director de IBMETRO remitió en Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto de 2012 que cursa de fs. 49 a 55, el cual indica que de la revisión de los certificados medioambientales, se corroboró que no están registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, además que los funcionarios que firman los mismos, no estaban en funciones en las fechas de emisión señaladas.

4. Que mediante Informe AN-UFIPR-I-76/2012 de 27 de septiembre, la Gerencia Regional Potosí se pronunció por la nulidad de la DUI 2011/543/C-1936 por presentación presuntamente falsa del certificado medioambiental emitido por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492, y supuesta existencia de indicios de delitos penales por falsedad del certificado de IBMETRO.

5. Seguidamente cursa en antecedentes (fs. 50) el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-039/2012 de 28 de septiembre que presume la comisión del ilícito de contrabando contravencional de conformidad a lo dispuesto por el inc. b) del art. 181 de las L. N° 2492, al haber infringido en la internación del vehículo que motiva la litis, los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

6. El 24 de octubre de 2012, la administración aduanera en base al mencionado informe, notificó a Wilge Emilio Velasco Espíndola con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AL-039/2012 de 28 de septiembre y el 2 de enero de 2013 con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-RS-51/2012 de 27 de diciembre, cursante de fs. 58 a 63 de obrados, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional y en base a los arts. 160-4 y 181-b) de la L. N° 2492, en consideración a la inexistencia de mercancía decomisada, dispuso el pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a Bs 114.455,00, así como la ejecución tributaria y captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AL-039/2012, y la anulación de la DUI C-1936 de 7 de octubre de 2011.

7. En función a lo expuesto, Wilge Emilio Velasco Espindola interpuso recurso de alzada, que en su sustanciación emitió el Informe Técnico Jurídico ARIT-CHQ/ST JR/SDT/N° 0054/2013 de 8 de abril que recomienda anular la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-RS-051/2012 de 27 de diciembre hasta el vicio más antiguo, con la finalidad de que la administración aduanera emita la orden de fiscalización respectiva.

8. Seguidamente cursa en antecedentes la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0054/2013 de 22 de abril que anula Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-RS-051/2012 de 27 de diciembre hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta que la administración aduanera notifique al interesado con la orden de fiscalización.

9. Ante éste hecho, fue interpuesto Recurso Jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1053/2013 de 17 de julio, fs. 147 a 156 del anexo 2, pronunciada por la AGIT, que resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0054/2013 de 22 de abril.

10. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de las problemática planteada

VI.1. Respecto al procedimiento de control diferido

El art. 48 del Reglamento del Cód. Trib. Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la administración aduanera aprobó el procedimiento de control diferido aprobado con R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en el que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a. Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b. Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el jefe de la indicada unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del procedimiento diferido regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la unidad de fiscalización regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la unidad legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los jefes de las unidades de fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito *sine quanon* para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional-en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB-potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la administración aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos;

consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1053/2013 de 17 de julio, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 41 a 47, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1053/2013 de 17 de julio dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

**Relatora: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



105

**Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso administrativo  
Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 19 a 23, interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) el 17 de julio de 2013, la contestación de fs. 50 a 52, citación al tercero interesado, réplica y dúplica, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria inició proceso sumario contravencional contra CARITAS Camiri por el incumplimiento en la presentación de la información a través del software RC-IVA (Da Vinci), agentes de retención correspondiente al periodo fiscal octubre de 2006, a dependientes con ingresos, sueldos o salarios brutos mayores a Bs 7.000.

Emitido el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 849111495, decisión notificada en forma personal, se otorga un plazo de 20 días para la presentación de descargos; al considerarse insuficientes, se pronunció la Resolución Sancionatoria N° 28-003600-10 de 15 de octubre de 2010; ante la interposición de los recursos de impugnación revocatorio y jerárquico, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0462/2011 de 25 de julio, se anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución Sancionatoria N° 28-003600-10 inclusive, ordenando a la Autoridad Regional Santa Cruz (ARIT-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), pronuncie una nueva.

En cumplimiento a la nulidad declarada, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0000172-12 de 27 de marzo de 2012, también objeto de impugnación resuelta a través del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0215/2013 de 19 de abril que revocó totalmente la Resolución Sancionatoria; y, en recurso jerárquico, la AGIT resolvió confirmar la resolución de alzada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2013 de 17 de julio, dejando sin efecto la sanción por incumplimiento de deberes formales del periodo octubre de 2006, por prescripción.

1.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante indica que, conforme a los arts. 70-8-11-71 del Cód. Trib., es obligación del sujeto pasivo proporcionar a la administración tributaria toda la información o datos inherentes a efectos tributarios, como en el caso presente, sin embargo, esta obligación no fue cumplida por el sujeto pasivo en el caso objeto de examen.

Por otra parte, transcribiendo lo previsto en el art. 64 del Cód. Trib., referente a la facultad que tiene la administración tributaria para dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, manifestó que en cumplimiento de estas facultades, el Servicio de Impuestos Nacionales, emitió normas administrativas para el correcto cumplimiento de obligaciones tributarias y la obtención de información, como son las Resoluciones Normativas de Directorio (RND), que no han modificado, ampliado o suprimido el alcance del tributo de los elementos esenciales, es decir, están dentro de los límites establecidos por ley, y son de cumplimiento obligatorio para todos los contribuyentes. Sostiene que, el contribuyente incumplió los arts. 4 y 5 de la RND 10-0029-05 y la RND 10-0021-04, por falta de presentación de información del software RC-IVA Da Vinci, conducta sancionada con 5.000.- UFV's.

Además, que la AGIT realizó una incorrecta interpretación del art. 154 del Cód. Trib., por cuanto a efectos del cómputo del plazo de prescripción, se notificó la Resolución Sancionatoria antes del término de la misma, no se establece ninguna excepción de la suspensión o interrupción de dicho cómputo, en consecuencia, no es evidente el argumento expuesto en sentido de que al haberse anulado obrados no se suspendió el cómputo de dicho plazo, más aún si analizamos la S.C. N° 211/2011 de 5 de julio, que desvirtúa por completo el argumento del demandado.

Indica que, conforme al art. 324 de la C.P.E., las obligaciones tributarias con el Estado no prescriben y la administración tributaria en ningún momento renuncia al derecho que le corresponde como acreedor.

### 1.3. Petitorio.

El demandante, solicita que se declare probada la demanda contencioso administrativa y en el fondo revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2013 de 17 de julio, y mantener firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-0000172-12 de 27 de marzo de 2012.

### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 2 de mayo de 2014 de fs. 50 a 52, señalando:

Que el demandante pretende inducir en error a las autoridades judiciales, por cuanto al haberse anulado obrados hasta la Resolución Sancionatoria N° 28-003600-10 inclusive, si bien es evidente que el acto viciado de nulidad puede subsanarse, ello implica a su vez el pronunciamiento de un acto válido y posterior; la emisión de nuevos actos subsanados o la reiteración sin vicios del acto anulado, implica que estos surten efectos legales una vez emitidos y notificados, no así de forma retroactiva como pretende la administración tributaria.

En ese entendido, el acto nulo -Resolución Sancionatoria N° 28-003600-10 que pretende considerarse como acto de interrupción del cómputo del plazo de prescripción-, que data de 15 de octubre de 2010, fue subsanado por un acto válido posterior -Resolución Sancionatoria N° 18-0000172-12 de 27 de marzo de 2012, siendo este último, el acto impugnado y que con su notificación produce los efectos previstos en el art. 61 del Cód. Trib.

De ello se evidencia que en el presente caso la imposición de la sanción corresponde al periodo octubre de 2006, el cómputo del plazo de prescripción comenzó a correr el 1 de enero de 2007 y transcurre hasta el 31 de diciembre de 2010; la notificación con el acto válido (Resolución Sancionatoria N° 18-0000172-12 de 27 de marzo de 2012), se practica el 28 de diciembre de 2012, cuando las facultades de la administración tributaria ya habían prescrito al no existir acto de interrupción o suspensión del mismo, conforme al art. 61 y 62 del Cód. Trib.

### II.1. Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por el Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente el Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2013 de 17 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

III.1. El 26 de mayo de 2008, la Administración Tributaria emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 849111495, contra CARITAS Camiri por el incumplimiento a la presentación de información a través del software RCIVA (Da Vinci), notificado en forma personal el 29 de mayo de ese mismo año, otorgando un plazo de 20 días para ofrecer pruebas de descargo; el 15 de octubre de 2010, se pronuncia la Resolución Sancionatoria N° 28-003600-10, misma que ante la interposición de los recursos de impugnación respectivos, es anulada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0462/2011 de 25 de julio; ordenando a la ARIT-SCZ del SIN, pronuncie una nueva; y, el 27 de marzo de 2012, en cumplimiento a dicha declaratoria de nulidad, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0000172-12, notificada el 28 de diciembre de 2012.

Impugnada la Resolución Sancionatoria N° 18-0000172-12, a través del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0215/2013 de 19 de abril, la ARIT revocó totalmente la resolución sancionatoria impugnada, bajo el fundamento de que el cómputo del plazo de prescripción no se interrumpe con la notificación de un acto nulo como es la Resolución Sancionatoria N° 28-003600-10, y que al haberse notificado la Resolución Sancionatoria N° 18-0000172-12 de 27 de marzo de 2012, recién el 28 de diciembre de 2012, la administración tributaria dejó transcurrir el plazo para la prescripción del adeudo tributario. En recurso jerárquico, la AGIT confirmó la resolución de alzada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2013 de 17 de julio, con base en fundamentos similares a los de alzada sobre la existencia de prescripción.

III.2. La demanda contenciosa administrativa que nos ocupa, se presentó el 22 de octubre de 2013 por el Servicio de Impuestos Nacionales; impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2013 de 17 de julio, pronunciada por la AGIT, misma que notificada el 25 de julio de 2013 al demandante; admitida la pretensión y corrido el traslado respectivo, la AGIT presenta contestación en forma negativa, cursante de fs. 50 a 52; se notificó a CARITAS Camiri en calidad de tercero interesado a fs. 68 vta. y no presentó argumento alguno; previo traslados respectivos, el demandante presentó la réplica de fs. 78 a 79 vta. y el demandado la réplica que consta de fs. 83 a 84; se decretó

autos para sentencia el 12 de febrero de 2015 y se procedió al sorteo de la causa el 1 de febrero de 2017. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1975 y el Cód. Proc. Civ., conforme a lo establecido por la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, la controversia se circunscribe a determinar si la AGIT incurrió en violación de lo dispuesto en el art. 70-8-11, y art. 71 del Cód. Trib, respecto a las obligaciones del contribuyente; el art. 40 del D.S. N° 27310 sobre la obligación de pronunciar resoluciones administrativas que contemplen el detalle de sanciones para cada una de las conductas identificadas como incumplimiento de deberes formales; los arts. 4 y 5 de la RND 10-0029-05 referidos a la consolidación de la información electrónica proporcionada por los dependientes utilizando el Software RC-IVA (Da Vinci); y, el art. 324 de la C.P.E., por cuanto la Administración Tributaria anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la resolución sancionatoria, por considerar que la deuda tributaria estaba prescrita, ello sin considerar que el hecho de que el 15 de octubre de 2010, se notificó en forma personal al contribuyente, con la Resolución Sancionatoria N° 28-003600-10, que aunque se declaró nula, constituye un acto de interrupción del cómputo del plazo de prescripción, y que en todo caso, el citado artículo de la Constitución Política del Estado, prevé la imprescriptibilidad de la deuda tributaria.

En consecuencia, corresponde establecer con prioridad, si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 1051/2013, aplicó correctamente el régimen de la prescripción prevista en el art. 59 y ss. del Cód. Trib. y la normativa concordante aplicable al caso concreto, para posteriormente -en caso de que así corresponda-, ingresar al análisis sobre el cumplimiento de las normas a las que refiere el demandante.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

El 15 de octubre de 2010 la Administración Tributaria, pronunció la Resolución Sancionatoria N° 28-003600-10, misma que fue anulada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0462/2011; y, se ordena a la ARIT-SCZ del SIN, pronuncie una nueva; el 27 de marzo de 2012, emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0000172-12, notificada al contribuyente el 28 de diciembre de 2012; formulado el recurso de alzada contra ésta última Resolución Sancionatoria, la ARIT, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/ RA 0215/ 2013, revocó totalmente Resolución Sancionatoria N° 18-0000172-12, fundamentando que el cómputo del plazo de prescripción no se interrumpió con la notificación de un acto nulo como es la Resolución Sancionatoria N° 28-003600-10, y que al haberse notificado la Resolución Sancionatoria N° 18-0000172-12 de 27 de marzo de 2012, recién el 28 de diciembre de 2012, operó la prescripción del adeudo tributario; dicha decisión fue confirmada por la AGIT a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2013 de 17 de julio.

En ese contexto y reconocida la competencia de la sala plena de éste tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

Con carácter previo al análisis de fondo de la problemática formulada en el presente proceso contencioso administrativo, resulta necesario referirnos a la nulidad; los arts. 105 y 106 del CPC, determinan que ningún acto o trámite será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, además, que el acto es inválido cuando carece de requisitos formales indispensables para la obtención de su fin y que será válido cuando a pesar de su irregularidad, con él se cumpla el objeto procesal al que estaba destinado, salvo en caso de existir indefensión; de ello se infiere que la nulidad de oficio se encuentra vinculada a las infracciones que interesan al orden público en resguardo del derecho al debido proceso en todos sus elementos configurativos, tales como el derecho a la defensa y a la motivación y fundamentación de las resoluciones, entendimiento concordante con el art. 36 de la (LPA).

Razón por la que con base en dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una problemática, realizar un análisis dentro del marco de los principios rectores del proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal; de ello se infiere que las autoridades judiciales y administrativas, al momento de conocer y resolver las controversias sometidas a su jurisdicción, tienen plena facultad-deber, de velar que el proceso se desarrolle sin vicios de nulidad que perjudiquen el normal desarrollo del mismo y/o porque no se incurra en vulneración de derechos fundamentales o garantías constitucionales que impliquen nulidad.

En cuanto a la garantía del debido proceso se encuentra consagrado y reconocido en el art. 115-II de la C.P.E., cuyo texto expresa que: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones"; y, precisado en el art. 117-I de la Norma Fundamental que dispone: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso"; además, el debido proceso, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14), que conforme al art. 410-II de la C.P.E., forman parte del bloque de constitucionalidad; en definitiva, el debido proceso es entendido como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por las normas jurídicas aplicables a casos similares, implica el conjunto de requisitos a observar en las instancias procesales, con la finalidad de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus intereses o derechos.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la Opinión Consultiva OC-16/99 de 1 de octubre de 1999, ha manifestado: "En opinión de esta Corte, para que exista -debido proceso legal' es preciso que un justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva y en condiciones de igualdad procesal con otros justiciables. Al efecto, es útil recordar que el proceso es un medio para asegurar, en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia. A ese fin atiende el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal. El desarrollo histórico del proceso, consecuente con

la protección del individuo y la realización de la justicia, ha traído consigo la incorporación de nuevos derechos procesales. (...) Es así como se ha establecido, en forma progresiva, el aparato de las garantías judiciales que recoge el art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al que pueden y deben agregarse, bajo el mismo concepto, otras garantías aportadas por diversos instrumentos del Derecho Internacional".

De lo expuesto se infiere que toda autoridad judicial o administrativa tiene la facultad- deber de revisión de antecedentes de un proceso a efectos de resguardar que el mismo se desarrolle sin vicios de nulidad y en su caso, inclusive de oficio sanear el proceso y corregir el procedimiento vulneratorio de derechos fundamentales o garantías constitucionales; en consecuencia, en el presente caso, la AGIT tiene plena facultad de anular obrados por indefensión.

Ahora bien, ya sobre el fondo de la problemática, tenemos:

El art. 59 del Cód. Trib, aplicable al caso de autos, establece que prescribirán a los cuatro años las acciones de la Administración Tributaria, entre ellas, para determinar la deuda tributaria y el art. 60-I del mismo cuerpo legal, prevé que el término de prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

En cuanto a las formas de suspender e interrumpir el cómputo del plazo de la prescripción, los arts. 61 y 62 del Cód. Trib, prevén: "Art. 61. - La prescripción se interrumpe por: a) La notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa; b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción. Art. 62.- El curso de la prescripción se suspende con: I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo".

Respecto a la modificación de la norma, debe considerarse que las leyes tributarias tienen efecto retroactivo únicamente cuando así se establezca taxativamente y cuando no contravengan principios constitucionales como la seguridad jurídica o la capacidad contributiva, y es en ese contexto, que el art. 123 de la C.P.E., que prevé que la ley únicamente dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo excepto en materia laboral cuando la norma favorezca al trabajador, en materia penal, cuando beneficie al imputado y en materia de corrupción para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos contra los intereses del Estado; concordante con dicha norma constitucional, el art. 150 del Cód. Trib, determina que las normas tributarias no tienen efecto retroactivo, salvo algunas excepciones, entre una de ellas, precisamente cuando se establezcan términos de prescripción más breves.

En ese entendido, la retroactividad de las disposiciones legales, también está prohibida por el art. 5 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, que señala: "La ley sólo tiene derecho a prohibir los actos perjudiciales para la sociedad. Nada que no esté prohibido por la ley puede ser impedido, y nadie puede ser constreñido a hacer algo que ésta no ordena"; y, por su parte, el art. 11 de la Declaración de Derechos Humanos, indica: "Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional".

En consecuencia, la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, que entre otros aspectos, establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible, no constituye en los hechos, una disposición legal más benigna para el sujeto pasivo en cuanto al término de la prescripción, que permita aplicar el principio de favorabilidad, por lo que no corresponde su aplicación retroactiva.

Sobre la imprescriptibilidad prevista por el art. 324 de la C.P.E., de las deudas por daños económicos causados al Estado, la misma está vinculada con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por servidores públicos que causen menoscabo en el patrimonio del Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente de los recursos públicos o fueran causantes del detrimento patrimonial del Estado, todo ello en el marco legal previsto al efecto por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, denominada Ley de Administración y Control Gubernamentales; en consecuencia, el régimen de imprescriptibilidad constitucional sobre deudas por daño económico al Estado, no es aplicable al presente caso.

Conforme consta en la presente Sentencia y los antecedentes procesales, el hecho generador de la responsabilidad tributaria atribuida al sujeto pasivo CARITAS Camiri, que se constituye por el incumplimiento en la presentación de la información del software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, corresponde al periodo octubre de 2006; siguiendo con la verificación de la existencia de prescripción prevista en el art. 59 y el cómputo de la misma conforme al art. 60 ambas normativas del Código Tributario -el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo-, en este contexto, claramente se evidencia que en el presente caso, el incumplimiento en la presentación de la información del software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, corresponde a octubre de 2006 y la deuda contenida en la Resolución Sancionatoria N° 18-0000172-12 data de 27 de marzo de 2012, recién se notificó recién el 28 de diciembre de 2012; de acuerdo al cómputo del plazo antes mencionado, éste inicia a partir del 1 de enero de 2007 y la fecha de conclusión es el 31 de diciembre de 2010, en consecuencia, desde el 1 de enero de 2011 la deuda se encuentra prescrita.

Con relación a la existencia de causales que interrumpan el cómputo de la prescripción, conforme lo previsto por el art. 61 del Cód. Trib., la Resolución Sancionatoria N° 28-003600-10 de 15 de octubre de 2010, no constituye un acto que suspenda el cómputo de la prescripción, por cuanto la misma fue impugnada a través de los medios recursivos pertinentes y mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0462/2011 de 25 de julio, se anuló obrados hasta dicho acto inclusive, ello implica que se dejó sin efecto legal alguno la Resolución Sancionatoria N° 28-003600-10, situación que implica que es con base en un acto válido y por tanto eficaz que debe pretenderse el cobro de la deuda contenida en la Resolución Sancionatoria N° 18-0000172-12, empero la misma data de 27 de marzo de 2012, cuando el periodo de

cobro corresponde a octubre de 2006, y como se dijo precedentemente conforme al cómputo del plazo de prescripción, la deuda prescribió desde el 1 de enero de 2011.

De ello se infiere que el plazo para el cómputo de la prescripción en el presente caso transcurrió ininterrumpidamente, cuatro años conforme establecido por el art. 59 de citado Código, para que la Administración Tributaria en su caso a) controle, investigue, compruebe y fiscalice tributos; b) determine la deuda tributaria; c) imponga sanciones administrativas y d) ejerza su facultad de ejecución tributaria; quedando consolidada la prescripción respecto a la deuda contenida en la Resolución Sancionatoria N° 18-0000172-12 de 27 de marzo de 2012.

La AGIT, al momento de resolver el recurso jerárquico únicamente procedió a velar por el cumplimiento de la normativa sobre prescripción aplicable al caso concreto, considerando la fecha en la que se emite y notifica la Resolución Sancionatoria N° 18-0000172-12, como hecho generador del adeudo y el transcurso del plazo de la prescripción que transcurrió hasta el 31 de diciembre de 2010.

Por lo expuesto, la pretensión de la Administración Tributaria, resulta impertinente y se concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2013 de 17 de julio, realizó una correcta interpretación de la normativa y principios aplicables a los antecedentes del proceso.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 47 a 51 vta., y mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1051/2013 de 17 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



106

**Javier Rolando Pancata Morales c/ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas**  
**Contencioso Administrativo.**  
**Distrito: La Paz**

### SENTENCIA

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fs. 153 a 156 vta., subsanada a fs. 163 y vta., interpuesta por Javier Rolando Pancata Morales, representado legalmente por César Vidal Cruz, en la que impugna la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/ URJMJ N° 064 de 23 de julio de 2013, pronunciada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas cursante de fs. 1 a 11, la contestación de fs. 204 a 210, escrito del tercero interesado de fs. 216 a 218, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Dentro del proceso administrativo sancionador, la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego (AJ), emitió la Resolución Sancionatoria N° 10-00007-13 de 3 enero de 2013, calificando en su contra una infracción a la L. N° 60 de Juegos de Lotería y de Azar de 25 de noviembre de 2010, por la instalación de diecisiete máquinas de azar o medios de juego sin la licencia respectiva.

Formulado el recurso de revocatoria contra la Resolución Sancionatoria, la Autoridad de Fiscalización y Control del Juego, pronunció la resolución administrativa recurso de Revocatoria N° 08-00064-13 de 19 de marzo de 2013, desestimando el medio de impugnación intentado; interpuesto el recurso jerárquico respectivo, el Ministerio de Economía y Finanzas, mediante Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/ URJMJ N° 064 de 23 de julio de 2013, confirmó totalmente la resolución de revocatoria.

I.2. Fundamentos de la demanda.



La calificación de infracción a la L. N° 060 carece de motivación y fundamentación, constituye una decisión autoritaria y prevaricadora; se vulneraron sus derechos al debido proceso y petición, además de inobservar los principios de legalidad de la prueba, verdad material y presunción de inocencia, situación que provoca daño económico y psicológico.

Los argumentos de la resolución sancionatoria son: a) La documentación adjunta presentada no es idónea; b) existe un interés legítimo respecto al salón de juegos porque de otra manera no se explicaría que Elmer Escobar de Flores, encargado de la sala de juegos, se hubiera contactado con el demandante Javier Pancata Morales; c) no se justifica la conducta negativa de rehusarse a proporcionar datos de la persona que se sindicó; d) La sindicación de las máquinas a Zoraida Jardín Fernández, no se funda en documentación que goce de valor legal; y, e) la carga de la prueba es de la persona individual que desarrolla juegos; estos argumentos no fueron analizados por las autoridades pese a las impugnaciones formuladas.

La Resolución Ministerial impugnada contiene únicamente normas y no una decisión veraz que establezca con exactitud si la valoración de la prueba por la autoridad inferior es correcta, si se interpreta y aplica la normativa conforme a la exigencia del proceso sancionador, si está demostrada su participación o calidad de operador; los argumentos de la misma son i) deben cumplirse los requisitos formales que exige el art. 54 incorporado por la Resolución Regulatoria N° 01-00012-11 a la Regulatoria N° 01-00011-11; y, ii) corresponde rechazar el recurso por incumplir el requisito del depósito de la sanción impuesta.

El art. 64 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), establece como único requisito para la interposición del Recurso de Revocatoria, que el mismo se presente dentro del plazo de 10 días; tampoco los DD.SS. Nos. 27172 y 27113 obligan a presentar la boleta de depósito de la sanción.

Todas las resoluciones administrativas (sancionatoria, revocatoria y jerárquica), carecen de motivación y fundamentación, ninguna demuestra una valoración correcta de las pruebas cotejadas, no expresan su fundamentación en documentos, datos y hechos ciertos, no consideran su inocencia y que no es propietario o interesado de las máquinas de juego, incumpliendo la obligación de averiguación total de los hechos.

El 4 de noviembre de 2012, se amplió el plazo probatorio a 10 días hábiles más y su cómputo únicamente es de lunes a viernes, sin contar sábados, domingos y feriados, mismo que comenzó a correr el lunes 10 de diciembre de 2012, hasta el 22 de igual mes y año, por cuanto la notificación con la ampliación se practicó el viernes 7 de diciembre; sin embargo, el mismo 7 de diciembre, se presenta un escrito peticionando suspender la audiencia de recepción testifical debido a la imposibilidad de contactarse con sus testigos que estaban ausentes, y al 17 de diciembre, providenciando dicha petición, se indica que el plazo para presentar descargos ya había fenecido; la declaración principal propuesta por su persona era la de Elmer Escobar Flores que podía brindar mayores referencias para esclarecer el proceso debido a que el mismo se encontraba en el lugar como responsable de las máquinas de juego.

De lo expuesto se advierte la errónea valoración de los antecedentes procesales y aplicación de la ley.

### I.3. Petitorio.

El demandante, solicita que se declare probada la demanda contencioso administrativa y en el fondo revocar y dejar sin efecto la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 064 de 23 de julio de 2013, pronunciada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y la Resolución Sancionatoria N° 10-00007-13 de 3 enero de 2013 pronunciada por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego.

### II. De la contestación a la demanda.

Luis Alberto Arce Catacora en representación legal del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 12 de mayo de 2014, cursante a fs. 204 a 210, señalando:

El 26 de octubre de 2012, cuando se realizó el operativo en la vivienda de propiedad de Cornelio Fernández, ubicada en el municipio de Aiquile del departamento de Cochabamba y se verificó la falta de licencia de operaciones, Elmer Escobar Flores, responsable de la sala de juegos se comunicó con el ahora demandante Javier Pancata Morales quien se aproximó al lugar y ambos procedieron al sangrado (retiro de dinero) y apagado de todas las máquinas, se elaboró el Acta de Decomiso Preventivo JLAS N° 0349 con 19 máquinas de juegos, estableciendo la infracción; en dicha acta, se hizo constar que no se pegaron los precintos en el inmueble por la oposición del demandante y otras personas que ejercían resistencia e inclusive agresión física y verbal, además de la imposibilidad de trasladar las máquinas a depósitos de la AJ por la misma situación, habiendo designado como depositario a Javier Pancata Morales con su aceptación voluntaria.

El demandante incumplió el art. 27 de la L. N° 060, es decir, no contaba con la licencia respectiva para los operadores de juegos de lotería y de azar expedido por la AJ a efectos de fiscalización, inspección y control; y, el art. 28 de la citada Ley, sanciona la infracción con el comiso definitivo de las máquinas y multa de 5.000 UFV's (cinco mil Unidades de Fomento de Vivienda) por cada máquina, por la instalación y desarrollo de actividades de juegos de azar sin licencia.

Iniciado el proceso administrativo sancionador, se atribuyó el hecho al ahora demandante y se otorgó 10 días para presentar pruebas y alegaciones de descargo; el 20 de noviembre de 2012, Javier Rolando Pancata Morales, manifestó que no era propietario de las máquinas de juegos, que su intervención en aquel día del operativo únicamente obedeció a su obligación de preservar el orden público en su condición de Oficial de Policía, que el primer propietario de esas máquinas desde 2009, era Ronald Legua Quiroga y posteriormente Zoraida Jardín Fernández que radica en Argentina; adjunta un documento privado de compra venta de máquinas de juego y ofrece testigos; la declaración de testigos no se efectivizó por una solicitud de suspender la audiencia; empero, los descargos no demuestran lo expresado por el demandante al ser un documento privado no público y estar vinculados únicamente a su condición de oficial de policía.

Mediante Resolución Sancionatoria N° 10-00007-13 de 3 enero de 2013 pronunciada por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego, se sancionó al demandante con el decomiso de 17 máquinas de azar o medios de juego y una multa de 85.000 UFV's en aplicación del art. 28.1.2 inc. c), por cuanto el demandante fue contactado por el responsable del establecimiento al momento del operativo y asumió facultades de disposición sobre los bienes existentes en la sala de juegos intervenida, al sangrado de las máquinas, opuso resistencia a la intervención y decomiso e inclusive junto a otras personas no identificadas, llegó a la agresión física y verbal a los funcionarios de la AJ y se quedó con las máquinas a título de depositario voluntariamente, sin que las mismas sean trasladadas a otro lugar o ambiente para evitar el decomiso, además no demostró que no es propietario de las máquinas o que no tenía ningún contrato de alquiler, préstamo u otro tipo de contrato con el propietario del inmueble.

Formulado el recurso de revocatoria, no se adjuntó la boleta de depósito de la sanción impuesta y se otorgó un plazo de 5 días hábiles para que subsane la omisión, bajo conminatoria de tenerlo por no presentado, ello conforme a la Resolución Regulatoria N°01-00012-11 que incorpora el art. 54 a la Resolución Regulatoria N° 01-00011-11, que complementa la Resolución Regulatoria N° 01-00005-11; el proveído se notificó personalmente al representante del ahora demandante, sin que se realice ninguna observación ni recurso alguno; en consecuencia, el recurso fue desestimado mediante resolución administrativa recurso de Revocatoria N° 08-00064-13 de 19 de marzo de 2013, por omitir la boleta de depósito correspondiente a la multa.

Ante el recurso jerárquico, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, pronunció la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 064 de 23 de julio, confirmando la Resolución de revocatoria, al verificar que se incumplió el depósito de la multa, por cuanto la Resolución Regulatoria N° 01-00011-11, dispone que las personas individuales o colectivas, sometidas a procesos administrativos sancionatorios, para interponer el recurso de revocatoria, previamente deberán hacer el depósito de la sanción establecida en la Resolución sancionatoria en la cuenta señalada, caso contrario se dará por no presentado el recurso ordenando el archivo de obrados, además de ordenar su devolución en caso que la Resolución impugnada fuese revocada.

#### II.1. Petitorio.

El Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por Javier Rolando Pancata Morales, manteniendo firme y subsistente la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/ URJMJ N° 064 de 23 de julio de 2013 y la Resolución Sancionatoria N° 10-00007-13 de 3 enero de 2013 pronunciada por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

III.1. La Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego, emitió la Resolución Sancionatoria N° 10-00007-13 de 3 enero de 2013, calificando contra Javier Rolando Pancata Morales una infracción a la L. N° 60 de Juegos de Lotería y de Azar de 25 de noviembre de 2010, por la instalación de diecisiete máquinas de azar o medios de juego sin la licencia respectiva.

Mediante decreto de 19 de febrero de 2013, se otorgó al demandante el plazo de 5 días hábiles para que subsane la forma de presentación de su recurso de revocatoria adjuntando la boleta de depósito por el monto de la multa impuesta en la resolución sancionatoria; decisión notificada personalmente al representante legal del ahora demandante César Vidal Cruz el 4 de marzo de 2013.

Formulado el recurso de revocatoria contra la resolución sancionatoria, la Autoridad de Fiscalización y Control del Juego, pronuncia la resolución administrativa recurso de Revocatoria N° 08-00064-13 de 19 de marzo de 2013, desestimando el recurso por falta de presentación de la boleta de depósito por el monto de la multa impuesta; sin ingresar al análisis de fondo de la expresión de agravios expuesta por el ahora demandante.

Interpuesto el recurso jerárquico respectivo, el Ministerio de Economía y Finanzas, mediante Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N°064 de 23 de julio de 2013, verifica la falta de presentación del referido depósito y confirma totalmente la resolución de revocatoria, de igual forma, sin ingresar al análisis sobre el fondo de la problemática formulada.

La Resolución Regulatoria N° 01-00011-11, establece que las personas sometidas a procesos administrativos sancionatorios, a efectos de hacer valer sus derechos a través de la interposición del recurso de revocatoria, deben adjuntar al mismo la boleta de depósito por el monto impuesto como sanción en la resolución sancionatoria que se impugna, caso contrario se dará por no presentado el medio de impugnación ordenando el archivo de obrados; prevé también que en caso de revocar la resolución impugnada se procederá a la devolución del dinero depositado.

III.2. La demanda contenciosa administrativa es interpuesta por Javier Rolando Pancata Morales representado legalmente por César Vidal Cruz, el 30 de octubre de 2013, impugnando la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/ URJMJ N° 064 de 23 de julio de 2013, pronunciada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, notificada al ahora demandante el 8 de agosto de 2013; el Ministerio demandado presentó la contestación, se cita al tercero interesado; no se hace uso del derecho a la réplica; la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego en calidad de tercio interesado, presentó sus argumentos y se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del C.P.C.-1975 y el Cód. Proc. Civ., conforme a lo establecido por la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, la controversia se circunscribe a determinar si el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, incurrió en violación de la normativa contenida en la L. N° 2341 sobre la forma de interposición del recurso de impugnación, al confirmar las resoluciones de las autoridades que resolvieron los recursos de revocatoria y jerárquico, sin motivación y fundamentación respecto a la expresión de agravios que contienen, principalmente con relación a la clausura del término probatorio antes de que el mismo concluya, situación que imposibilitó la producción de las testificales en su defensa, vulnerando de esa forma el debido proceso porque que, no correspondía el depósito de la multa

para interponer el recurso de revocatoria porque no es propietario de las máquinas de juego y su intervención en el operativo únicamente obedeció a su calidad de oficial de policía en resguardo del orden público.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

En ese contexto y reconocida la competencia de la Sala Plena de éste Tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Dentro del proceso administrativo sancionador, la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego, emitió la Resolución Sancionatoria N° 10-00007-13 de 3 enero de 2013, calificando una infracción a la L. N° 60 de Juegos de Lotería y de Azar de 25 de noviembre de 2010, por la instalación de diecisiete máquinas de azar o medios de juego sin la licencia respectiva contra el ahora demandante Javier Rolando Pancata Morales; formulado el recurso de revocatoria con la resolución sancionatoria, no se adjuntó la boleta de depósito de la sanción impuesta y la Autoridad otorgó un plazo de 5 días hábiles para que subsane la omisión, bajo conminatoria de tenerlo por no presentado, ello conforme a la Resolución Regulatoria N°01-00012-11; ante el incumplimiento, la Autoridad de Fiscalización y Control del Juego, pronunció la resolución administrativa recurso de Revocatoria N° 08-00064-13 de 19 de marzo de 2013, desestimando el recurso y en instancia jerárquica, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, mediante Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/ URJMJ N° 064 de 23 de julio de 2013, confirmó totalmente la resolución de revocatoria al verificar que no se adjuntó al recurso la boleta de depósito por el monto de la multa impuesta en la resolución sancionatoria que el demandante pretendía impugnar a través del recurso de revocatoria.

Al haberse desestimado el recurso de revocatoria por falta de un requisito para su consideración y verificado la situación en recurso jerárquico, efectivamente no se ingresó analizar la expresión de agravios expuesta por el ahora demandante contra la Resolución Sancionatoria pronunciada por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego.

El art. 1-II de la Resolución Regulatoria N° 01-00012-11, que incorpora el art. 54 a la Resolución Regulatoria N° 01-00011-11 y que complementa la Resolución Regulatoria N° 01-00005-11, dispone que las personas individuales o colectivas, sometidas a procesos administrativos sancionatorios, para interponer el recurso de revocatoria, previamente deberán hacer el depósito de la sanción establecida en la Resolución Sancionatoria en la cuenta señalada, caso contrario se dará por no presentado el recurso ordenando el archivo de obrados; además de ordenar su devolución en caso que la resolución impugnada fuese revocada.

El art. 41-IV del D.S. N° 2174 de 5 de noviembre de 2014 Reglamento del Procedimiento Sancionador de la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego establece: "Se acompañará el depósito bancario o boleta de garantía bancaria que garantice el importe de la sanción impuesta en la Resolución impugnada. En caso de que la Resolución impugnada sea revocada, la garantía será devuelta por la AJ"; y, el parág. VII "(...) depósito bancario o boleta de garantía bancaria que garantice el importe de la sanción impuesta en la resolución impugnada, constituye una norma vigente y que goza de la presunción de constitucionalidad mientras no se declare lo contrario por el Tribunal Constitucional Plurinacional.

La acción de inconstitucionalidad concreta, resuelta por la S.C.P. N° 1905/2013 de 29 de octubre, expulsó del ordenamiento jurídico vigente el art. 1-II de la Resolución Regulatoria 01-00012-11, que incorpora el art. 54 a la Resolución Regulatoria 01-00011-11 que complementa la Resolución Regulatoria 01-00005-11-; en esta razón, en el mencionado fallo constitucional (casos Megacenter La Paz y Corhat), ya fue realizado el control de constitucionalidad, por ser contraria al derecho-garantía del debido proceso (art. 115-II y 117-I de la C.P.E.) en sus elementos al derecho a la defensa (art. 119 de la norma suprema) y el derecho a la impugnación (art. 180-II de la C.P.E.), 8.2.h de la Convención Americana de Derechos Humanos, así como el derecho de acceso a la justicia (art. 115-I de la Ley Fundamental) y el principio a la igualdad (art. 14 de la C.P.E.), constituyéndose cosa juzgada constitucional dicha declaratoria, empero desde el 29 de octubre de 2013.

Al momento de la interposición del recurso de revocatoria que nos ocupa en el presente caso, y del pronunciamiento de las resoluciones de la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego y del Ministerio de Economía y Finanzas, 23 de julio de 2013, se presumía su constitucionalidad, aún estaba vigente, formaba parte del ordenamiento jurídico sancionador de la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego y del Ministerio de Economía y Finanzas, y por tanto era válidamente aplicable.

Con base en dicha normativa, la Autoridad de Fiscalización y Control del Juego, mediante proveído de 19 de febrero de 2013, otorgó al demandante el plazo de 5 días hábiles para que subsane la forma de presentación de su recurso de revocatoria adjuntando la boleta de depósito por el monto de la multa impuesta en la Resolución Sancionatoria que pretendía impugnar; y pese a que consta en antecedentes la notificación personal con dicho decreto a su representante legal, César Vidal Cruz el 4 de marzo de 2013, no se dio cumplimiento a la Resolución Regulatoria N° 01-00012-11 vigente a ese momento y se dejó vencer el plazo de 5 días otorgados al efecto.

Ante esta situación la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego, desestimó el recurso de revocatoria y el Ministerio de Finanzas Públicas, al momento de resolver el recurso jerárquico únicamente verificó—como correspondía, si era evidente la falta de presentación de dicha boleta de depósito y dio cumplimiento a la normativa contenida en la Resolución Regulatoria N° 01-00012-11.

Se aclara al demandante que ante la falta de ese requisito de forma en la presentación de su recurso de revocatoria, no se apertura la competencia de las autoridades para pronunciarse respecto al fondo de la problemática formulada, tanto en el revocatorio para la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego, jerárquico para el Ministerio de Economía y Finanzas, e inclusive para éste Tribunal Supremo de Justicia, por cuanto el recurso de revocatoria fue desestimando por falta de un requisito para su eficacia; no se ingresó al análisis de la expresión de agravios contenida en el revocatorio y esa situación es válida cuando no se cumplió un requisito para su consideración como es la presentación de la boleta de depósito por la multa contenida en el Resolución Sancionatoria, sin que ello implique inobservancia al principio de

congruencia o vulneración del derecho al debido proceso en sus elementos motivación y fundamentación de la decisiones, y defensa; actuar en contrario implicaría inobservar el principio de seguridad jurídica.

Por lo expuesto, la pretensión de Javier Rolando Pancata Morales, resulta impertinente y se concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJM N° 064 de 23 de julio de 2013, realizó una correcta interpretación de la normativa vigente aplicable a los antecedentes del proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 153 a 158 vta., subsanada a fs. 163 y vta.; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJM N° 064 de 23 de julio de 2013, pronunciada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

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

**Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



107

**Fundación contra el hambre/Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 74 a 82, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0780/2013 de 18 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación a la demanda de fs. 91 a 93; réplica de fs. 121 a 122; dúplica de fs. 148 y antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

Fundamentos de la demanda.

Fundación Contra el Hambre-Bolivia (Food For The Hungry International/Bolivia), representada por Oscar Ramiro Montes Mollo y Agencia Despachante de Aduanas CIDEPA LTDA., representada por Felipe Vera Botello dentro el plazo previsto en el art. 781 del Cód. Pdto. Civ., interponen demanda contenciosa administrativa (fs. fs. 74 a 82), con los siguientes fundamentos:

Acusaron la violación al debido proceso y derecho a la defensa por falta de pronunciamiento, debido a que la autoridad impugnada, amén de que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria dispuso la nulidad de obrados, ésta última dispuso otra nulidad por otra causa y omitió pronunciarse sobre los otros aspectos demandados en su recurso de alzada, vulnerando lo establecido en el art. 115 parág. II de la C.P.A., asimismo que la autoridad impugnada efectuó pronunciamiento ultra petita y extra legal, puesto que la Aduana Interior La Paz en su recurso jerárquico no realizó fundamentación alguna respecto a que las Declaraciones de Importación no hayan sido regularizadas por falta de pronunciamiento en la emisión de resolución de exención y deben ser cobrados de manera directa sin previo juicio, como dispuso la autoridad impugnada, sino todo lo contrario, sostuvo la nulidad de obrados hasta que se proceda a realizar una fiscalización posterior a la DUI como procedimiento previo a la emisión de la Vista de Cargo, sin embargo de oficio y de manera ultra petita y extra legal la Autoridad demanda anula hasta la Vista de Cargo y dispone el cobro directo y sin previo proceso administrativo, vulnerando el principio de prohibición de "reformatio in peius", dado que la nulidad dispuesta no fue objeto de agravio por la Aduana ni por su parte, siendo evidente que el fallo los coloca en situación peor a la establecida en Resolución Determinativa impidiendo que los demandados puedan defenderse de la posible liquidación que pudiera emitir la Aduana en mérito al fallo de la Autoridad demandada contradiciendo los arts. 195 párrafos II y 198, inc. e) de la L. N° 2492 y el art. 211 parráf. I de la L. N° 3092 asimismo agregó que la nulidad dispuesta si bien se funda en el art. 36 parág. II de la L. N° 2341, sin embargo no se presentaron ninguna de las causales establecidas por dicha norma.

Reiteraron la vulneración a su derecho a la defensa, toda vez que, resolución impugnada, dispuso: 1) el cobro de la deuda tributaria de manera directa y 2) la imposición de sanciones que correspondan, puesto que de manera errada la Autoridad recurrida concluyó que la Declaración de Mercancías de Importación con exoneración de tributos despachada bajo la modalidad de despacho inmediato, constituye una

“declaración jurada” y por tanto un Título de Ejecución Tributaria de inmediata ejecución forzosa, sin considerar que la declaración jurada a la que hace referencia el numeral 6 del parág. I del art. 108 de la L. N° 2492, debe ser determinada por el sujeto pasivo, sin ninguna intervención de la administración, a lo se denomina “autodeterminación” lo que supone que el sujeto pasivo decide cuanto corresponde pagar por tributos, en su caso la declaración de importación no se declaró monto alguno por pagar, ninguna declaración de importación con exoneración de tributos bajo la modalidad de despacho inmediato determina deuda, es decir se realiza una autoliquidación como tributo a pagar “cero” en consecuencia en la declaración DUI C-3395 no existe autodeterminación ni por el consignatario ni por el despachante de aduanas, por tanto no presenta incumplimiento de pago, que dé lugar a ejecución tributaria prevista en el art. 107,108 num. 6 de la L. N° 2492 Reglamentada en el art. 10 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310, por lo que la declaración de mercancía declarada con “cero” tributos no sirve para que la administración efectúe liquidación, para que sin previa vista de cargo proceda al cobro, como de manera ilegal dispuso la resolución jerárquica en franca violación a su derecho a la defensa establecido en el art. 115-II y art. 117-I de la C.P.E., que se materializan en el art. 68-6 y 7,168 del Cód. Trib., asimismo hacen notar que la citada DUI no cursa en obrados, debido a que no se fiscalizó la misma.

Finalmente señalaron que existe contradicción con otros fallos emitidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, toda vez que en casos facticos idénticos, ha procedido a revisar el acto impugnado así como el acto de la administración tributaria, para cuyos casos idénticos la vista de cargo constituye el medio idóneo y legal para iniciar procedimiento de determinación de oficio por parte de la aduana, que en tales casos no se anuló obrados bajo el argumento que no debió emitirse vista de cargo y en su lugar debió cobrar de manera directa, citando las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 0505/2012 de 09 de julio,506/2012 de 9 de julio de 2012 y la RJ-663/2012 de 9 de julio de 2012 por las cuales dispone revocar parcialmente las resoluciones de alzada.

#### Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, los demandante piden se declare probada la demanda y en consecuencia se anulen la Resolución Jerárquica impugnada y Auto Motivado AGIT RJ-0065/2013 de 4 de julio 2013 y se ordene que dicha Autoridad pronuncie nueva Resolución considerando únicamente respecto los agravios planteados por la administración Aduanera conforme el parág. I del art.211 de la L. N° 2492.

#### II. Contestación de la demanda.

##### Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 8 de noviembre de 2013 (fs. 87) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 91 a 93), con los siguientes argumentos:

No obstante que la resolución del recurso jerárquico está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, señaló que debe tenerse presente que habiéndose emitido una vista de cargo, unificando procedimientos y la Resolución Determinativa, la Aduana realice una determinación de oficio, cuyo procedimiento debe enmarcarse en las previsiones establecidas para el efecto, es así que esta determinación surgirá de las facultades otorgadas a la administración Aduanera en un control durante despacho, control diferido Inmediato o una fiscalización posterior, procedimiento que no son discrecionales, porque están normados por la Resoluciones de Directorio N° 01-031-05, N° 01-004-09 y N° 01-008-11, siendo que en este caso la mercancía se sometió a un Control Durante el Despacho con el sorteo del respectivo canal y retirada del recinto aduanero con posterioridad a la autorización del levante, se tiene que los actos procesales debería realizarse dentro de una fiscalización Posterior, la cual se inicia con la notificación de la respectiva orden de fiscalización; no obstante debe considerarse que este tipo de control, conforme consigna la R.D. N° 01-008-11 se efectúa con la finalidad de comprobar el correcto cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras, con posterioridad al despacho aduanero, siendo que en este caso el despacho aduanero está pendiente de regularización.

La Administración Aduanera realizó acciones dirigidas al cobro emergente de una DUI cuya mercancía fue despachada sin el pago de tributos aduaneros, misma que se encontraba condicionada a la regularización con la presentación de la resolución que otorga la exención de pago de tributos, sin embargo realice sus actuaciones mediante una determinación de oficio que no se ajusta a lo señalado en los arts. 48 y 49 del D.S.27310 (RCTB) procediendo al emisión directa de la vista de cargo, unificando procedimientos, para emitir Resolución Determinativa, acto por el cual se suplanta y desecha la declaración hecha por el contribuyente, la cual emerge de una autodeterminación efectuada por el mismo, dichas actuaciones dirigidas al cobro de la declaración impaga como efecto de la falta de solicitud de exención y del pago de impuestos deben enmarcarse al cuarto párrafo del art. 10 del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por D.S. N° 25870 modificado por el art.46 del D.S. N° 27310 11 y 12 de la L. N° 1990 las cuales permiten a la administración Aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la DUI sujeta exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de los ilícitos tributarios, considerando que los mismos no están vinculados a una determinación de oficio efectuada en el marco de los arts. 95 y siguientes de la L. N° 2492 , debe efectuarse en observancia del art. 168 de la misma ley y Resolución de Directorio N° 01-0011-04.

La Administración Aduanera debió verificar si el operador inició un trámite de exoneración tributaria que se encuentre pendiente o si cuenta con resolución de exención, considerando que de la procedencia o improcedencia de la exención dependerá la existencia o no de una obligación exigible, situación que ameritó la anulación de obrados hasta la Vista de Cargo de conformidad al art 36-II de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113 aplicables supletoriamente por disposición del art.74 de la L. N° 2492 , debiendo la administración aduanera aplicar los procedimientos previos en la normativa vigente, para el cobro de la deuda tributaria.

Respecto a la supuesta contradicción con otras resoluciones Jerárquicas sostuvo que no existen semejanza en los procesos puesto que en los casos resueltos mediante las resoluciones citadas por el demandante, el sujeto pasivo si contaba con la resolución de exención de

tributos, sin embargo en el caso de autos, no existe resolución de exención por lo que los antecedentes de los casos citados no son idénticos por lo que la aplicación del derecho, es también diferente.

Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Fundación Contra el Hambre-Bolivia (Food For The Hungry International/Bolivia) y se mantenga firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico N° 0778/2013 de 18 de junio.

III. Respuesta del tercero interesado.

La Aduana Interior La Paz notificada legalmente por orden instruida (fs. 111 a 131) no contestó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Fundación Contra el Hambre-Bolivia (Food For The Hungry International/Bolivia) y agencia despachante de aduanas Cidepa Ltda.

IV. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

La Aduana Interior La Paz emite Vista de Cargo AN/GRLPZ/LAPLI N° 00211/12 de 8 de octubre de 2012 contra la Agencia Despachante de aduana CIDEPA LTDA y Fundación contra el Hambre conforme el art. 165 y 269 del Cód. Trib. por omisión de pago y Unificación de Procedimiento en la Declaración Única de Importación 2008/201/C-3395 de 12 de marzo de 2008, bajo la modalidad de despacho inmediato, misma que estableció una liquidación previa del tributo adeudado 277,685.98 UFV, posteriormente se emite Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N°243-12 de 19 de diciembre, declarando firme la Vista de Cargo por 277,065.98 UFV (fs. 1 a 64 de anexo 2).

Resolución que fue objeto de recurso de alzada por parte de los ahora demandantes el 14 de enero de 2013, que fue resuelta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LP/RA 0262/2013 de 8 de abril, misma que anula la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N°243-12; con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo es decir hasta la Vista de Cargo N° 00211/2012, disponiendo que la Administración Aduanera aplique los procedimientos previstos en los Arts. 104 de la L. N° 2492, 48 y 49 del D.S. N° 27310 y la RD 01-008-11 con la finalidad de determinar la existencia o inexistencia de una deuda tributaria respecto a los despachos inmediatos observados. Disposición que fue objetada esta vez por la Administración Aduanera presentada el 26 de abril de 2013, a cuyo efecto se emitió la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0780/2013 de 18 de junio, confirmando la Resolución de Alzada, el 27 de junio de 2013 el sujeto pasivo solicitó aclaración en la parte dispositiva de la citada resolución, mediante Auto Motivado AGIT-RJ 065/2013 de 04 de julio se rechazó la misma. (fs. 1 a 137 de anexo 1).

V Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto único de controversia es:

Si la nulidad dispuesta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0780/2013 de 18 de junio, con reposición hasta la vista de cargo, fue de oficio y vulnera el principio "reformatio in peius" y contradice los arts. 195-II y 198-e) de la L. N° 2492 y 211-I de la L. N° 3092, vulnerando sus derechos al debido proceso y derecho a la defensa establecido en el art. 115-II y art. 117-I de la C.P.E."

5.2 Análisis y resolución.

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

De la revisión de obrados se tiene que la resolución de alzada ARIT-LPZ/RA0262/2013 de 8 de abril, concluyó que la Administración Aduanera no cumplió con el procedimiento establecido por los arts. 21,100 de la L. N° 2492 y 48,49 del D.S. N° 27310 reglamentado por las Resoluciones de Directorio N° 01-031-05, N°01-004-09 y N° 01-008-11 que aprueban los procedimientos de importación para consumo; control diferido y Fiscalización Posterior y que la observación sobre el despacho inmediato pendiente de regularización fue con posterioridad al levante de la mercancía, que no surgió como resultado de una observación durante el despacho ni de un control diferido, y que la DUI C-3395 de 12 de marzo de 2008, objeto del presente proceso, debe ser sometida a una Fiscalización Posterior a efectos de establecer el cumplimiento de la normativa aplicable al caso, asimismo observó la falta de una respuesta fundamentada a los descargos presentados por la entidad ahora demandante y por otro lado, observó la Resolución Determinativa carecía de fundamentación de hecho conforme establece el art. 99-II de la L. N° 2492, estableciendo en definitiva que esos vicios vulneraron el debido proceso y el derecho a la defensa del recurrente, en aplicación de los artículos 36-II de la L. N° 2341 y 55 D.S. N° 27113, dicha instancia anuló obrados hasta la vista de cargo, disponiendo que la Administración Aduanera aplique el procedimiento previsto en los arts. 104 de la L. N° 2492, 48 y 49 del D.S. N° 27310 y la RD 01-008-11 con la finalidad de determinar la existencia o inexistencia de una deuda tributaria respecto a los despachos inmediatos observados.

Ante la impugnación de la citada Resolución por parte de la Administración Aduanera, la autoridad ahora recurrida pronunció Resolución Jerárquica AGIT-RJ0780/2013 de 18 de junio, misma que confirma la resolución de alzada con fundamento propio, disponiendo la anulación de obrados hasta la Vista de Cargo, ordenando la aplicación de los procedimientos establecidos en la L. N° 2492 D.S. N° 27310, Reglamento a la Ley General de Aduanas D.S. N° 25870 y la Resolución de Directorio N° 01-0011-04 para el cobro de la deuda tributaria e imposición de sanciones. Sin embargo, la parte demandante señala que la Resolución Impugnada anuló obrados de oficio, ultra petita, infringiendo, el principio "reformatio in peius" y contradiciendo los arts. 195-III y 198-e) de la L. N° 2492 y 211-I de la L. N° 3092, vulnerando sus derechos al debido proceso y derecho a la defensa establecido en el art. 115-II y art. 117-I de la C.P.E., toda vez que la nulidad dispuesta no

fue objeto de agravio por parte de la Aduana ni por el recurrente, que dicha determinación los coloca en situación peor a la establecida en Resolución Determinativa.

Ahora bien, de la revisión de la Resolución Jerárquica impugnada, se infiere que la misma en los puntos xv y xvi de su fundamentación técnico jurídica, al igual que la resolución de alzada razonó que la administración Aduanera no aplicó el procedimiento establecido en los arts. 21,100 de la L. N° 2492 y 48,49 del D.S. N° 27310 y la Resolución de Directorio N° 01-008-11, es decir no se aplicó el procedimiento de Fiscalización Posterior, con la emisión de la respectiva orden de fiscalización, toda vez que la mercancía despachada se encontraba condicionada a la regularización de la presentación de la respectiva resolución de exención de pago de tributos; sin embargo, en los puntos XVII, XVIII y XIX, contradictoriamente al razonamiento esbozado en puntos anteriores concluye que las actuaciones de la administración aduanera debía estar dirigida al cobro de la declaración impaga, como efecto de la falta de solicitud de exención y de pago de impuestos internos, debían enmarcarse a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 10 de la D.S. N° 25870 (R.L.G.A.) modificado por el art. 46 del D. S. N° 27310 (R. Cód. Trib.) y 11 y 12 de la L. N° 1990, normativa que permite a la Aduana Nacional efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la DUI sujeta a exención tributaria, ordenando en la parte dispositiva de la resolución la aplicación del procedimiento establecido en la L. N° 2492 , D.S. N° 27310, D.S. N° 25870 y la Resolución de Directorio N° 01-0011-04, deduciéndose que efectivamente la resolución Jerárquica, al modificar de oficio el procedimiento señalado por la Resolución de Alzada vulneró el principio de congruencia como elemento del debido proceso que implica que toda resolución que resuelve una determinada controversia debe tener estricta correspondencia entre lo pedido por las partes y lo resuelto así como la correspondencia entre la parte considerativa y la parte dispositiva, respecto a la congruencia el Tribunal Constitucional en Sentencia 0358/2010-R de 22 de junio ha establecido lo siguiente: "Con relación al principio de congruencia, derivándolo de las garantías del debido proceso, la jurisprudencia constitucional determinó lo siguiente: "De esa esencia deriva a su vez la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, en materia penal la congruencia se refiere estrictamente a que el imputado no podrá ser condenado por un hecho distinto al atribuido en la acusación o su ampliación; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la congruencia que debe tener toda resolución ya sea judicial o administrativa y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva, pero además esa concordancia debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos emitidos por la resolución, esta concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esos criterios se considera que quien administra justicia debe emitir fallos motivados, congruentes y pertinentes" (el resaltado fue añadido), asimismo, se transgredió el principio "non reformatio in peius", agravando la situación de la parte demandante al disponerse la aplicación del citado procedimiento, que implica que la aduana nacional efectúe liquidación directa bajo apercibimiento de ejecución tributaria contrario al procedimiento de Fiscalización Posterior, dispuesto por la resolución de alzada, toda vez que la DUI fue del presente caso estuvo sujeta a la importación con exoneración de tributos bajo la modalidad de despacho inmediato siendo que la misma no contiene autodeterminación. En definitiva se observa también vulneración al debido proceso, que es una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas, debiendo ser atendida por un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

De lo anotado se concluye, que la nulidad dispuesta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en Resolución Jerárquica, con reposición hasta la vista de cargo, vulneró los derechos y garantías de la parte demandante, por consiguiente corresponde a este Tribunal otorgar la razón a la parte demandante, tomando en cuenta que este Tribunal en casos similares ha fallado en sentido de aplicación del procedimiento de fiscalización posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 74 a 82, interpuesta por la Fundación Contra el Hambre-Bolivia (Food For The Hungry International/Bolivia), representada por Oscar Ramiro Montes Mollo y Agencia Despachante de Aduanas Cidepa Ltda., representada por Felipe Vera Botello contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia, se revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0780/2013 de 18 de junio y Auto Motivado AGIT-RJ 0065/2013 de 4 de julio y se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0262/2013 de 8 de abril.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norca Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



108

**Fundación contra el Hambre/Bolivia (Food For The Hungry International/Bolivia) c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso administrativo.  
Distrito: Chuquisaca.**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 74 a 82, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0778/2013 de 18 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación a la demanda de fs. 136 a 138; réplica de fs. 142; dúplica de fs. 147 y antecedentes administrativos y recursivos y;

I. Contenido de la demanda.

1.1 Fundamentos de la demanda.

Fundación Contra el Hambre - Bolivia (Food For The Hungry International/Bolivia), representada por Oscar Ramiro Montes Mollo y Agencia Despachante de Aduanas CIDEPA Ltda., representada por Felipe Vera Botello dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interponen demanda contenciosa administrativa (fs. 74 a 82), con los siguientes fundamentos:

a) Acusaron la violación al debido proceso y derecho a la defensa por falta de pronunciamiento, debido a que la autoridad impugnada, amén de que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria dispuso la nulidad de obrados, ésta última dispone otra nulidad por otra causa y omite pronunciarse sobre los otros aspectos demandados en su recurso de alzada, vulnerando lo establecido en el art. 115-II de la C.P.E. Asimismo que la autoridad impugnada efectuó pronunciamiento ultra petita y extra legal, puesto que la Aduana Interior La Paz en su recurso jerárquico no realizó fundamentación alguna respecto a que las declaraciones de importación no hayan sido regularizadas por falta de pronunciamiento en la emisión de resolución de exención y deben ser cobrados de manera directa sin previo juicio, como dispuso la autoridad impugnada, sino todo lo contrario, sostuvo la nulidad de obrados hasta que se proceda a realizar una fiscalización posterior a la DUI como procedimiento previo a la emisión de la vista de cargo, sin embargo de oficio y de manera ultra petita y extra legal la autoridad demandada anula hasta la vista de cargo y dispone el cobro directo y sin previo proceso administrativo, vulnerando el principio de prohibición de "reformatio in peius", dado que la nulidad dispuesta no fue objeto de agravio por la aduana ni por su parte, siendo evidente que el fallo los coloca en situación peor a la establecida en resolución determinativa impidiendo que los demandantes puedan defenderse de la posible liquidación que pudiera emitir la aduana en mérito al fallo de la autoridad demandada contradiciendo los arts. 195-III y 198-e) de la L. N° 2492 y el art. 211-I de la L. N° 3092 asimismo agregaron que la nulidad dispuesta si bien se funda en el art. 36-II de la L. N° 2341, sin embargo no se presentaron ninguna de las causales establecidas por dicha norma.

b) Reiteraron la vulneración a su derecho a la defensa, toda vez que, resolución impugnada, dispuso: 1) el cobro de la deuda tributaria de manera directa y 2) la imposición de sanciones que correspondan, puesto que de manera errada la autoridad recurrida concluyó que la declaración de mercancías de importación con exoneración de tributos despachada bajo la modalidad de despacho inmediato, constituye una "declaración jurada" y por tanto un título de ejecución tributaria de inmediata ejecución forzosa, sin considerar que la declaración jurada a la que hace referencia el num. 6 del parág. I del art. 108 de la L. N° 2492, debe ser determinada por el sujeto pasivo, sin ninguna intervención de la administración, a lo se denomina "autodeterminación" lo que supone que el sujeto pasivo decide cuanto corresponde pagar por tributos, en su caso la declaración de importación no se declaró monto alguno por pagar, ninguna declaración de importación con exoneración de tributos bajo la modalidad de despacho inmediato determina deuda es decir se realiza una autoliquidación como tributo pagar "cero" en consecuencia en la declaración DUI C-10116 no existe autodeterminación ni por el consignatario ni por el despachante de aduanas, por tanto no presenta incumplimiento de pago, que dé lugar a ejecución tributaria prevista en el art. 107, 108-6 de la L. N° 2492 Reglamentada en el art. 10 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310, por lo que la declaración de mercancía declarada con "cero" tributos no sirve para que la administración efectúe liquidación, para que sin previa vista de cargo proceda al cobro, como de manera ilegal dispuso la resolución jerárquica en franca violación a su derecho a la defensa establecido en los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E. que se materializan en los arts. 68-6 y 7, 168 del Cód. Trib., asimismo hace notar que la citada DUI no cursa en obrados, debido a que no se fiscalizó la misma.

c) Finalmente señalaron que existe contradicción con otros fallos emitidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, toda vez que en casos facticos idénticos, ha procedido a revisar el acto impugnado así como el acto de la administración tributaria, para cuyos casos idénticos la vista de cargo constituye el medio idóneo y legal para iniciar procedimiento de determinación de oficio por parte de la aduana, que en tales casos no se anuló obrados bajo el argumento que no debió emitirse vista de cargo y en su lugar debió cobrar de manera directa, citando las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 0505/2012 de 09 de julio, 506/2012 de 9 de julio de 2012 y la RJ-663/2012 de 9 de julio de 2012 por las cuales dispone revocar parcialmente las resoluciones de alzada.

1.2 Petición.



En base a los argumentos señalados anteriormente, los demandantes piden se declare probada la demanda y en consecuencia se anule la Resolución Jerárquica impugnada y Auto Motivado AGIT RJ-0074/2013 de 8 de julio 2013.

## II. Contestación de la demanda.

### 2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 7 de noviembre de 2013 (fs. 88) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 136 a 138), con los siguientes argumentos:

a) No obstante que la resolución del recurso jerárquico está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, señaló que debe tenerse presente que habiéndose emitido una vista de cargo, unificando procedimientos y la resolución determinativa, la aduana realizó una determinación de oficio, cuyo procedimiento debe enmarcarse en las previsiones establecidas para el efecto, es así que esta determinación surgirá de las facultades otorgadas a la administración aduanera en un control durante despacho, control diferido inmediato o una fiscalización posterior, procedimiento que no son discrecionales, porque están normados por la Resoluciones de Directorio Nos. 01-031-05, 01-004-09 y 01-008-11, siendo que en este caso la mercancía se sometió a un control durante el despacho con el sorteo del respectivo canal y retirada del recinto aduanero con posterioridad a la autorización del levante, se tiene que los actos procesales debería realizarse dentro de una fiscalización posterior, la cual se inicia con la notificación de la respectiva orden de fiscalización; no obstante debe considerarse que este tipo de control, conforme consigna la R.D. N° 01-008-11 se efectúa con la finalidad de comprobar el correcto cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras, con posterioridad al despacho aduanero, siendo que en este caso el despacho aduanero está pendiente de regularización.

b) La administración aduanera realizó acciones dirigidas al cobro emergente de una DUI cuya mercancía fue despachada sin el pago de tributos aduaneros, misma que se encontraba condicionada a la regularización con la presentación de la resolución que otorga la exención de pago de tributos, sin embargo realizó sus actuaciones mediante una determinación de oficio que no se ajusta a lo señalado en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310 (RCTB) procediendo al emisión directa de la vista de cargo, unificando procedimientos, para emitir resolución determinativa, acto por el cual se suplanta y desecha la declaración hecha por el contribuyente, la cual emerge de una autodeterminación efectuada por el mismo, dichas actuaciones dirigidas al cobro de la declaración impaga como efecto de la falta de solicitud de exención y del pago de impuestos deben enmarcarse al cuarto párrafo del art. 10 del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por D.S. N° 25870 modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310 11 y 12 de la L. N° 1990 las cuales permiten a la administración aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la DUI sujeta exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de los ilícitos tributarios, considerando que los mismos no están vinculados a una determinación de oficio efectuada en el marco de los arts. 95 y ss. de la L. N° 2492, debe efectuarse en observancia del art. 168 de la misma ley y R.N.D. N° 01-0011-04.

c) La administración aduanera debió verificar si el operador inició un trámite de exoneración tributaria que se encuentre pendiente o si cuenta con resolución de exención, considerando que de la procedencia o improcedencia de la exención dependerá la existencia o no de una obligación exigible, situación que ameritó la anulación de obrados hasta la vista de cargo de conformidad al art. 36-II de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113 aplicables supletoriamente por disposición del art. 74 de la L. N° 2492, debiendo la administración aduanera aplicar los procedimientos previos en la normativa vigente, para el cobro de la deuda tributaria.

d) Respecto a la supuesta contradicción con otras resoluciones jerárquicas sostuvo que no existen semejanza en los procesos puesto que en los casos resueltos mediante las resoluciones citadas por el demandante, el sujeto pasivo si contaba con la resolución de exención de tributos, sin embargo en el caso de autos, no existe resolución de exención por lo que los antecedentes de los casos citados no son idénticos por lo que la aplicación del derecho, es también diferente.

### 2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Fundación Contra el Hambre - Bolivia (Food For The Hungry International/Bolivia) y Agencia Despachante de aduanas CIDEPA Ltda., se mantenga firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico 0778/2013 de 18 de junio.

## III. Respuesta del tercero interesado.

La Aduana Interior La Paz notificada legalmente por orden instruida (fs. 111 a 131) no contesto a la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Fundación Contra el Hambre – Bolivia (Food For The Hungry International/Bolivia) y la y Agencia Despachante de aduanas CIDEPA Ltda.

## IV. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

a) La Aduana Interior La Paz emite Vista de Cargo AN/GRLPZ/LAPLI N° 203/2012 de 5 de octubre de 2012 contra la Agencia Despachante de aduana CIDEPA LTDA., y Fundación contra el Hambre conforme los arts. 165 y 269 del Cód. Trib. por omisión de pago y Unificación de Procedimiento en la Declaración Única de Importación 2008/201/C-10116 de 21 de julio de 2008 bajo la modalidad de despacho inmediato, misma que estableció una liquidación previa del tributo adeudado 327.685.52 UFV's, posteriormente se emite R.D. AN-GRLPZ-LAPLI N° 236-12 de 19 de diciembre, declarando firme la Vista de Cargo por 237.685.52 UFV (fs. 1 a 4 de Anexo 1).

b) Resolución que fue objeto de recurso dealzada por parte de los ahora demandantes el 14 de enero de 2013, que fue resuelta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LP/RA 0260/2013 de 8 de abril, misma que anula la R.D. AN-GRLPZ-LAPLI N°236/12; con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo es decir hasta la Vista de Cargo N° 203/2012, disponiendo que la administración aduanera aplique los

procedimientos previstos en los arts. 104 de la L. N° 2492, 48 y 49 del D.S. N° 27310 y la R.D. N° 01-008-11 con la finalidad de determinar la existencia o inexistencia de una deuda tributaria respecto a los despachos inmediatos observados. Disposición que fue objetada esta vez por la Administración Aduanera presentada el 26 de abril de 2013, a cuyo efecto se emitió la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0778/2013 de 18 de junio, confirmando la Resolución de alzada, el 1 de julio de 201 el sujeto pasivo solicitó aclaración en la parte dispositiva de la citada resolución mediante auto motivado AGIT-RJ 0074/2013 de 8 de julio se rechazó la misma. (Fs. 39 a 137 de Anexo 2).

#### V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

##### 5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsula de los datos del proceso, se desprende que el objeto único de controversia es: "Si la nulidad dispuesta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0778/2013 de 18 de junio, con reposición hasta la vista de cargo, fue de oficio y vulnera el principio "reformatio in peius" y contradice los arts. 195-II y 198-e) de la L. N° 2492 y 211-I de la L. N° 3092, vulnerando sus derechos al debido proceso y derecho a la defensa establecido en el art. 115-II, art. 117-I de la C.P.E.".

##### 5.2 Análisis y resolución.

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

a) De la revisión de obrados se tiene que la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0260/2013 de 8 de abril, concluyó que la Administración Aduanera no cumplió con el procedimiento establecido por los arts. 21, 100 de la L. N° 2492 y 48,49 del D.S. N° 27310 reglamentado por las Resoluciones de Directorio N° 01-031-05, N° 01-004-09 y N° 01-008-11 que aprueban los procedimientos de importación para consumo; control diferido y fiscalización posterior y que la observación sobre el despacho inmediato pendiente de regularización fue con posterioridad al levante de la mercancía, que no surgió como resultado de una observación durante el despacho ni de un control diferido, y que la DUI C-10116 de 21 de julio de 2008, objeto del presente proceso, debe ser sometida a una fiscalización posterior a efectos de establecer el cumplimiento de la normativa aplicable al caso, asimismo observó la falta de una respuesta fundamentada a los descargos presentados por la entidad ahora demandante y por otro lado, observó la resolución determinativa carecía de fundamentación de hecho conforme establece el art. 99-II de la L. N° 2492, estableciendo en definitiva que esos vicios vulneraron el debido proceso y el derecho a la defensa del recurrente, en aplicación de los arts. 36-II de la L. N° 2341 y 55 D.S. N° 27113, dicha instancia anuló obrados hasta la vista de cargo, disponiendo que la administración aduanera aplique el procedimiento previsto en los arts. 104 de la L. N° 2492, 48 y 49 del D.S. N° 27310 y la R.D. N° 01-008-11 con la finalidad de determinar la existencia o inexistencia de una deuda tributaria respecto a los despachos inmediatos observados.

b) Ante la impugnación de la citada resolución por parte de la administración aduanera, la autoridad ahora recurrida pronuncio Resolución Jerárquica AGIT-RJ0778/2013 de 18 de junio, misma que confirma la resolución de alzada con fundamento propio, disponiendo la anulación de obrados hasta la vista de cargo, ordenando la aplicación de los procedimientos establecidos en la L. N° 2492 D.S. N° 27310, Reglamento a la Ley General de Aduanas D.S. N° 25870 y la Resolución de Directorio N° 01-0011-04 para el cobro de la deuda tributaria e imposición de sanciones. Sin embargo, la parte demandante señala que la resolución impugna anuló obrados de oficio, ultra petita, infringiendo, el principio "reformatio in peius" y contradiciendo los arts. 195-III y 198-e) de la L. N° 2492 y 211-I de la L. N° 3092, vulnerando sus derechos al debido proceso y derecho a la defensa establecido en los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., toda vez que la nulidad dispuesta no fue objeto de agravio por parte de la aduana ni por el recurrente, que dicha determinación los coloca en situación peor a la establecida en resolución determinativa.

c) Ahora bien, de la revisión de la resolución jerárquica impugnada, se infiere que la misma en los puntos xv y xvi de su fundamentación técnico jurídica, al igual que la resolución de alzada razonó que la administración aduanera no aplicó el procedimiento establecido en los arts. 21, 100 de la L. N° 2492 y 48, 49 del D.S. N° 27310 y la Resolución de Directorio N° 01-008-11, es decir no se aplicó el procedimiento de fiscalización posterior, con la emisión de la respectiva orden de fiscalización, toda vez que la mercancía despachada se encontraba condicionada a la regularización de la presentación de la respectiva resolución de exención de pago de tributos; sin embargo, en los puntos xvii, xviii y xix, contradictoriamente al razonamiento esbozado en puntos anteriores concluye que las actuaciones de la administración aduanera debía estar dirigidas al cobro de la declaración impaga, como efecto de la falta de solicitud de exención y de pago de impuestos internos, debían enmarcarse a lo dispuesto en el cuarto párrafo del art. 10 de la D.S. N° 25870 (Reglamento a la Ley General de aduanas), modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310 (Reglamento del Código Tributario) y 11 y 12 de la L. N° 1990, normativa que permite a la Aduana Nacional efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la DUI sujeta a exención tributaria, ordenando en la parte dispositiva de la resolución la aplicación del procedimiento establecido en la L. N° 2492, DD.SS. Nos. 27310, 25870 y la Resolución de Directorio N° 01-0011-04, deduciéndose que efectivamente la resolución jerárquica, al modificar de oficio el procedimiento señalado por la resolución de alzada vulneró el principio de congruencia como elemento del debido proceso que implica que toda resolución que resuelve una determinada controversia debe tener estricta correspondencia entre lo pedido por las partes y lo resuelto así como la correspondencia entre la parte considerativa y la parte dispositiva, respecto a la congruencia el tribunal constitucional en Sentencia N° 0358/2010-R de 22 de junio ha establecido lo siguiente: "Con relación al principio de congruencia, derivándolo de las garantías del debido proceso, la jurisprudencia constitucional determinó lo siguiente: "De esa esencia deriva a su vez la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, en materia penal la congruencia se refiere estrictamente a que el imputado no podrá ser condenado por un hecho distinto al atribuido en la acusación o su ampliación; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la congruencia que debe tener toda resolución ya sea judicial o administrativa y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva, pero además esa concordancia debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos emitidos por la resolución, esta concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita

de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esos criterios se considera que quien administra justicia debe emitir fallos motivados, congruentes y pertinentes", asimismo, se transgredió el principio "non reformatio in peius", agravando la situación de la parte demandante al disponerse la aplicación del citado procedimiento, que implica que la Aduana Nacional efectuó liquidación directa bajo apercibimiento de ejecución tributaria contrario al procedimiento de fiscalización posterior, dispuesto por la resolución de alzada, toda vez que la DUI fue del presente caso estuvo sujeta a la importación con exoneración de tributos bajo la modalidad de despacho inmediato siendo que la misma no contiene autodeterminación. En definitiva se observa también vulneración al debido proceso, que es una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas, debiendo ser atendida por un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

d) De lo anotado se concluye, que la nulidad dispuesta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en resolución jerárquica, con reposición hasta la vista de cargo, vulneró los derechos y garantías de la parte demandante, por consiguiente corresponde a este tribunal otorgar la razón a la parte demandante, tomando en cuenta que este tribunal en casos similares ha fallado en sentido de aplicación del procedimiento de fiscalización posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 74 a 82, interpuesta por la Fundación Contra el Hambre - Bolivia (Food For The Hungry International/Bolivia), representada por Oscar Ramiro Montes Mollo y Agencia Despachante de Aduanas CIDEPA Ltda., representada por Felipe Vera Botello contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia, se revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0778/2013 de 01 de julio y Auto Motivado AGIT-RJ 0074/2013 de 8 de julio y se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0260/2013 de 8 de abril.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Duran.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dra. Rita Susana Nava Duran, Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norca Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



109

**Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Grover Castelo Miranda contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 13 a 17, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1056/2013 de 17 de julio del 2013 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contestación de fs. 55 a 57, replica de fs. 62, duplica de fs. 72, contestación del tercero interesado de fs.48 a 49; antecedentes administrativos y recursivos.

I Contenido de la demanda.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Grover Castelo Miranda Álvarez dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 13 a 17), con los siguientes fundamentos:

Están en desacuerdo respecto al criterio de la AGIT, en sentido de que los incumplimientos a deberes formales de registro de libros IVA de acuerdo a normativa específica, es decir sin errores, no se encontrarían debidamente tipificados por la normativa tributaria, por lo siguiente, el art. 160-5 del Cód. Trib., establece que son contravenciones tributarias, el incumplimiento de otros deberes formales y por su parte, el parág. I de art. 162 del Cód. Trib. determina que la sanción por cada una de las conductas contraventoras deberes formales será establecido en norma reglamentaria. Asimismo, el punto 3.2 (anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, sanciona con multa de 1500

UFV's al contribuyente que incumpla el deber formal de registro de libros de compra y venta IVA y por último la RND 10-0016-07 en su art. 47-II, num. 2 incs. a) y e) establece la obligación que tienen los contribuyentes de registrar en su libro de compras IVA, el día, mes y año de transacción y el número de autorización. En conclusión de las citas legales referidas, se tiene que el incumplimiento al deber formal de registro en los libros de compra y venta IVA conforme a normativa específica, se encuentra debidamente previsto por la normativa tributaria.

La legislación tributaria en el caso de contravenciones tributarias e incumplimiento a deberes formales adopta la figura de la tipificación abierta, ello implica que es una normativa general, lo que da pie a que sea la normativa específica a desarrollarse la que establezca los distintos deberes formales, así como las sanciones aplicables en caso de infracción y en el caso particular, son la RND 10-0037-07 punto 3.2 (anexo A) y RND 10-0016-07 en su art. 47 parág. II, num. 2 incs. a) y e), que constituyen la normativa específica que tipifica el deber formal de registro de libros de compra y venta IVA.

Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoquen la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1056/2013 de 17 de julio del 2013 y la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0049/2013 de 22 de abril de 2013.

II. Contestación de la demanda.

Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 3 de enero de 2014 (fs. 20) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 55 a 57), con los siguientes argumentos:

Corresponde aclarar que el art. 64 de la L. N° 2492, faculta a la Administración Tributaria dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, por lo que emitió la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 que en el art. 47-I, establece un libro denominado Libro de compras IVA, en el cual se realiza un registro cronológico de las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes y documentos de ajuste, que respalden el crédito; asimismo el inc. e) num. 2, parág. II del citado art., establece el formato que deben contener los libros de compras IVA, determinando la información que debe contener, entre las que se encuentra el día, mes, año y el número de autorización de las facturas registradas, asimismo se evidencia que el Libro de compras se ajusta al formato y contiene la información establecida en el art. 47-I y III num. 2inc. e) de la RND 10-0016-07 y se advierte que la conducta del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, consiste en registrar erróneamente la fecha así como el número de autorización de las facturas de sus proveedores, no se enmarca en el tipo establecido en el subnum. 3.2 del num. 3 del anexo consolidado de la RND 10-0037-07.

Se puede concluir, que la sanción impuesta al Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, no se ajusta a derecho, ya que la conducta del sujeto pasivo al momento en que fueron emitidas las actas contravencionales, no se encontraban previstas con una sanción en el ordenamiento jurídico tributario.

Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1056/2013 de 17 de julio del 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado responde a la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes argumentos:

La demanda interpuesta, solo se limita a cuestionar aspecto de forma, que ya fueron compulsados y analizados debidamente por la Autoridad de Impugnación Tributaria, por ello por razones de claridad no corresponde hacer precisión detallada de cada uno de los elementos ampliamente considerados por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Se debe notar que la demanda contenciosa administrativa, hace una reiteración de argumentos tanto fácticos y jurídicos que ya fueron compulsados debidamente y además los argumentos empleados en la demanda son débiles y escasos.

IV. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

El 18 de julio de 2012, la Administración tributaria, notificó al contribuyente (Gobierno Autónomo Municipal de Sucre) con la orden de Verificación N° 101OVI00059 y Anexo al Formulario 7520 detalle de diferencias, con el objeto de establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, respecto al Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado contenido en las facturas detalladas en anexo del periodo enero, mayo, junio, noviembre y diciembre de la gestión 2009.

El 25 de septiembre de 2012, la Administración, labró Actas Contravencionales Tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación N°49497, 49498,49482 y 49499 por incumplimiento a deber formal de registro en libros de compras IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica, contraviniendo el art. 47-II. 2 inc. a) y e) de la RND 10.0016.07 con una sanción de 1500 UFV's por cada acta contravencional.

El 28 de diciembre de 2012, la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, notificó mediante cédula, la Resolución determinativa N° 17-000660-12 de 19 de diciembre de 2012, que determinó de oficio y sobre base cierta por concepto de tributo omitido, intereses y multas, Bs 13.505, establecidas en acta por contravención tributaria.

Interpuestos los recursos administrativos, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0049/2013 de 22 de abril de 2013 que dispuso revocar parcialmente la Resolución determinativa N° 17-000660-12 de 19 de diciembre de 2012, dejando sin efecto las multas a deberes formales y posteriormente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1056/2013 de 17 de julio del 2013, confirmo el recurso de alzada.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsua de los datos del proceso, se desprende que el objeto único de controversia es:

“Si se encuentra o no tipificado el incumplimiento a deber formal de registro de libros IVA, sin errores en el periodo tributario enero, mayo, junio, noviembre y diciembre de la gestión 2009 del contribuyente (Gobierno Autónomo Municipal de Sucre)”.

5.2 Análisis y resolución.

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

Para resolver el presente caso se debe realizar la revisión de las normas tributarias vigentes a momento de producirse la supuesta contravención tributaria, que es la gestión 2009, con ese objetivo se tiene la siguiente sucesión de normas sobre el deber formal de registro en el libro de compras IVA y las sanciones a su incumplimiento, así se tiene: 1) La RND 10-0016-07 de 18 de mayo del 2007 que en su art. 47-I determina: “ Se establece un libro de registro denominado “ Libro de compras IVA”, en el cual se registrarán de manera cronológica, las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el Crédito fiscal IVA, asimismo para fines de información también se deberán registrar, los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero”; 2) La RND 10-0037-07 de 14 de diciembre del 2007 que en su Anexo Consolidado Deberes formales y Sanciones por Incumplimiento, que en su num. 3.2 (deberes formales relacionados con los registros contables obligatorios), dispone: “registro en libros de compra y venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica”; 3) La RND 10-0030-11 de 7 de octubre del 2011, que en su num. II modificatorio establece en el num. 4.2.1 lo siguiente: “Presentación de Libros de Compra y Venta IVA a través del Módulo Da Vinci – LVC, sin errores por el periodo fiscal”. De tal forma que el deber formal de registro sin errores recién se estableció como contravención tributaria desde la RND 10-0030-11 de 7 de octubre del 2011.

En el caso de autos efectuada la revisión de la Resolución Determinativa N° 17-000660-12 de 19 de diciembre de 2012, se evidencia que ésta, en el Cuadro de Notas Fiscales Observadas, fija como observación, error de registro en el Libro de compras y Ventas IVA e igualmente el cuadro que señala la norma legal infringida se indica, el art. 47 parág. II, num. 2inc. e) de la RND 10-0016-07 y como la sanción, la establecida en la RND 10-0037-07 Anexo A) al art. 4 num. 3.2 para personas jurídicas correspondiendo 1500 UFV por periodo fiscal, de tal forma que la Resolución determinativa, hace referencia a una sanción por errores en el registro en el Libro de compras IVA que no estaba establecida en la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre del 2007, Anexo Consolidado Deberes formales y Sanciones por Incumplimiento, num. 3.2 para el periodo fiscal 2009 y que esta sanción fue fijada después por la RND 10-0030-11 de 7 de octubre del 2011, en su num. II modificatorio, num. 4.2.1.

Añadiendo a lo ya razonado, la parte demandante argumenta que se habría infringido el art. 47 parág. II, num. 2inc. e) de la RND 10-0016-07, en relación a la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre del 2007, Anexo Consolidado Deberes formales y Sanciones por Incumplimiento, num. 3.2, empero el citado art. 47 parág. II, num. 2inc. e) de la RND 10-0016-07 determina el formato de registro en el Libro de compras IVA, pero no hace mención a que cualquier error en el registro se considera como contravención tributaria de deber formal y que esta tampoco estaba establecida en la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre del 2007, Anexo Consolidado Deberes formales y Sanciones por Incumplimiento, num. 3.2.

En conclusión, no estaba tipificado el incumplimiento a deber formal de registro de libros IVA, sin errores, en el periodo tributario enero, mayo, junio, noviembre y diciembre de la gestión 2009 del contribuyente, Gobierno Autónomo Municipal de Sucre y por consiguiente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1056/2013 de 17 de julio del 2013, se ha pronunciado correctamente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 13 a 17, interpuesta por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Grover Castelo Miranda contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1056/2013 de 17 de julio del 2013.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



110

**Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado representado por Juan Carlos Agudo Antezana contra Ministerio de Medio Ambiente y Agua.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 78 a 82, impugnando la Resolución Agua Potable y Saneamiento Básico N° 055-13 de 31 de julio del 2013 emitida por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, contestación de demanda de fs. 119 a 125, replica de fs. 180, duplica de fs. 202 a 203, contestación del tercero interesado de fs. 333 a 336; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

Fundamentos de la demanda.

El Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado representado por Juan Carlos Agudo Antezana dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 78 a 82), con los siguientes fundamentos:

Antecedentes del Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado (SAMAPA). Se tienen los siguientes antecedentes legislativos y contractuales sobre el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado: a) El D.L. N° 07597 de 20 de abril de 1966, crea el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado (SAMAPA) y autoriza a dicha empresa a celebrar contratos en general para el cumplimiento de sus fines; b) El D.S. N° 24573 de 19 de abril de 1997, autoriza al Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado a llevar a cabo el proceso de participación privada en la prestación de los servicios, arrendar sus inmuebles, transferir sus inmuebles, ciertos activos y pasivos al titular de la Concesión; c) mediante Resolución N° 005/1997 de 24 de julio de 1997, la Superintendencia de Aguas otorgó a nombre del Estado Boliviano a Aguas del Illimani S.A., la concesión de aprovechamiento de aguas y servicio público de agua potable y alcantarillado en las ciudades de La Paz y el Alto y aprobó la firma del Contrato de Régimen de Bienes a ser suscrito entre el concesionario y el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado; d) En 24 de julio de 1997 el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Aguas del Illimani S.A. firmaron el contrato de régimen de bienes original, como condición previa a la fecha de inicio, bajo el contrato de concesión, por un plazo de 10 años; e) mediante los D.S. N° 28985 y 28933 se determinó la desvinculación de los accionistas privados de la empresa Aguas del Illimani S.A. y con la firma del acuerdo marco de terminación de disputas y el contrato de fideicomiso se garantizó y se dio continuidad a los servicios de agua potable y alcantarillado en las ciudades de La Paz, El Alto y sus alrededores; f) mediante resolución administrativa regulatoria SISAB N° 091/2007 de 18 de abril de 2007, art. 3° se autorizó el cambio de denominación del Concesionario de Aguas del Illimani S.A. a Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. (EPSAS S.A.), la cual se hizo cargo de la prestación de los servicios mencionados; g) En fecha 1 de agosto de 2007, el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Aguas y la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A., firmaron la primera renovación del Contrato de Régimen de Bienes, por el plazo de 2 años, el cual fue renovado hasta una cuarta vez, estableciéndose que cumplido el plazo de 1 año y encontrándose en vigor la Autorización Transitoria Especial y la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. cumpla en lo sustancial con el contrato de régimen de bienes y los objetivos de autorización transitoria especial otorgada o hasta la creación o constitución de la nueva empresa encargada de la prestación de los servicios.

De la legalidad y legitimidad objetiva de la revocatoria de la autorización transitoria especial de EPSAS S.A. y conculcación de derechos del Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Aguas. Toda actuación administrativa implica que como expresión de la función administrativa del Estado, debe estar subordinada a normas jurídicas constitucionales, legales o reglamentarias preexistentes (como el contrato de Régimen de Bienes 4° Renovación) y externas al procedimiento administrativo. Legalidad objetiva que no existe en la Resolución Agua Potable y Saneamiento Básico N° 055-13, misma que confirma la Resolución Administrativa Regulatoria AAPS 280/ 2013 que a su vez confirma la Resolución Administrativa Regulatoria AAPS 244/ 2013 en la que no se menciona la prevalencia de los derechos existentes y vigentes del Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Aguas, así como tampoco refiere la vigencia del Contrato de Régimen de Bienes, el cuidado y supervigilancia de los bienes dados en arrendamiento y pago de los cánones comprometidos por la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A.. En principio, la legalidad objetiva que se demanda se encuentra en el art. 122 de la C.P.E., que dispone la nulidad de los actos de las personas que usurpen funciones que no les competen, así como la jurisdicción o potestad que no emane de la Ley. Es decir realizada, que ha sido la revocatoria de la Autorización Transitoria Especial de la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A., vigente que es el contrato de Régimen de Bienes 4° renovación, según testimonio 739 de 25 de octubre de 2012, en cumplimiento a la cláusula novena 9.1, 9.1.1, 9.1.1.5, 9.2, 9.2.1, 9.2.1.3 y el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Aguas debió resolver el Contrato de Régimen de Bienes por concepto de caducidad o terminación de la Autorización Transitoria Especial, sin embargo el Ministerio de Medio Ambiente y Agua y la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico,

usurpando funciones que no le competen establecen en las resoluciones, la no resolución del contrato de régimen de bienes, bajo diferentes fundamentos, incurriendo en clara trasgresión del Contrato de Régimen de Bienes. Así como, no se cumple el art. 43 de la L. N° 2066, que establece que la revocatoria determina el cese inmediato de los derechos del titular, vale decir que el autorizado o ex concesionario debería cesar inmediatamente sus operaciones, es decir sí la misma se encuentra intervenida y ha cesado como operador su actividad, como cumple sus compromisos asumidos según contrato de régimen de bienes 4ª Renovación y la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico y el Ministerio de Medio Ambiente y Agua de forma ilegal en las resoluciones demandadas dejan al Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado, sin respaldo legal para el cumplimiento y cuidado de sus bienes que alcanza a 300 millones de dólares, mismos que son públicos y de necesidad social para el abastecimiento de agua potable. Aspectos manifestados en notas adjuntas, manifestado la preocupación del demandante sobre las futuras relaciones entre el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Aguas y la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A.. El art. 4-c) y g) de la L. N° 2341 determina que la actividad administrativa se regirá por los principios de sometimiento a la ley, de legalidad y presunción de legitimidad, lo que no ocurrió en el presente caso infringiéndose derechos fundamentales del Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Aguas y en relación a los principios de la actividad administrativa, se tiene la S.C. N° 1464/2004-R de 13 de septiembre que señala: "El Principio de Legalidad en el ámbito administrativo, implica el sometimiento de la Administración al derecho, para garantizar la situación jurídica de los particulares frente a la actividad administrativa, en consecuencia, las autoridades administrativas deben actuar en sujeción a la Constitución, a la Ley y al derecho ... Otro signo del principio de sometimiento de la administración al derecho está referido a que la administración no puede sustraerse del procedimiento preestablecido...".

Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoquen la Resolución Agua Potable y Saneamiento Básico N° 055-13 de 31 de julio del 2013.

II. Contestación de la demanda.

Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 29 de noviembre de 2013 (fs. 102) y corrido traslado al Ministerio de Medio Ambiente y Agua, éste responde a la demanda (fs. 55 a 57), con los siguientes argumentos:

Antecedentes. Se tiene la siguiente cronología en sede administrativa: a) mediante resolución administrativa regulatoria AAPS N° 50/2012 de 30 de noviembre de 2012, la Autoridad de Fiscalización y control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico realiza una serie de observaciones sobre supuestas irregularidades acontecidas en la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. en los ámbitos de infraestructura, administrativo, financiero y comercial y técnico, resolviendo: Primero: Instruir a la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. a presentar en el plazo de 15 días un informe del estado de situación de la empresa respecto de las observaciones descritas y en el Informe AAPS/DER/SR/I N° 392/2012 de 30 de noviembre de 2012 y otras que se estimen oportunas. Segundo: en el tema institucional se deberá presentar Plan de Institucionalización y plan estratégico de desarrollo del servicio; b) Mediante auto administrativo N° 86 de 31 de diciembre de 2012, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico dentro del proceso de administrativo de revocatoria de autorización transitoria especial de la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. La Paz, determina: En el marco del art. 75 del D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003, fórmula cargos contra la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. por incumplimiento a las obligaciones emergentes de la Autorización Transitoria Especial, señaladas en el Informe AAPS/DER/SR//668/2012 de 31 de diciembre de 2012, que determina incumplimiento del marco legal regulatorio y autorización transitoria especial. Estableciendo el plazo de 10 días a partir de su notificación para que responda a los mismos; c) El anterior auto fue impugnado y desestimado en el recurso de revocatoria y jerárquico; d) La Resolución Administrativa Regulatoria AAPS N° 244/2013 de 25 de marzo de 2013 dispuso: art. 2° disponer la revocatoria de la autorización transitoria especial otorgada a EPSAS S.A., emergente de la Resolución Administrativa Regulatoria SISAB N° 05/1997 de 24 de julio de 1997 y del contrato de concesión suscrito con la superintendencia de aguas y la empresa Aguas del Illimani S.A., las cuales por mandato del D.S. N° 076 de 6 de diciembre de 2010 pasaron a denominarse autorización transitoria especial art. 3° revocada la autorización transitoria especial, en cumplimiento del art 43 de la L. N° 2066 de 11 de abril de 2000 y los arts. 4 y 26 inc. c) del D.S. N° 071 de 9 de abril de 2009 se dispone la intervención a la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. a objeto de asegurar la norma provisión del servicio de agua potable y alcantarillado sanitario a la ciudad de La Paz y El Alto y sus alrededores; e) la resolución administrativa regulatoria AAPS N° 280/2013 de 27 de mayo rechazo el recurso de revocatoria planteado contra la resolución administrativa regulatoria AAPS N° 244/2013 de 25 de marzo de 2013 y la resolución agua potable y saneamiento Básico N° 055-13 de 31 de julio del 2013, confirmo en todas sus partes la resolución administrativa regulatoria AAPS N° 280/2013.

La Revocatoria de la Autorización Transitoria Especial a la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A., no constituye causal de resolución del Contrato de Régimen de bienes con el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado, cuando se ha dispuesto la intervención para garantizar la continuidad en la prestación de servicios, es decir que la intervención con facultades plenas de administración otorgadas al Interventor, evita que la revocatoria de la Autorización Transitoria Especial, se constituya en causal de resolución del Contrato de Régimen de Bienes, por cuanto la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. deja de contar con autorización para prestar el servicio, no deja de ser operador del servicio, encontrándose la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. bajo administración de un interventor, razón por la cual se determina la intervención al amparo del art. 43 de la L. N° 2066 que otorga facultades plenas de administración, mientras se constituya y transfiera el servicio a un nuevo operador.

El art. 339 de la C.P.E., señalan que estos bienes deben cumplir necesariamente una función económica social en beneficio de la sociedad y de ninguna manera ser empleados en provecho particular alguno, en concordancia al D.S. N° 181 de 28 de junio de 2009 (Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios) que establece que los bienes destinados a un servicio público deben cumplir esa

función, la resolución del contrato de régimen de bienes significaría que los bienes de propiedad del Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado retornen a su custodia y posesión, empero dejarían de cumplir la función social.

La autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico y el ministerio de Medio Ambiente y Agua, se condujeron enmarcados en cumplimiento de los principios de legalidad y el debido proceso, en cumplimiento a la L. N° 2066 de 11 de abril de 2000, que dispone en su art. 43: "...dispondrá la intervención con facultades plenas de administración, mientras se proceda a la licitación, adjudicación y posesión de un nuevo Titular, a fin de asegurar la continuidad del servicio".

Respecto a la cuarta renovación del contrato de régimen de bienes suscrito entre el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A., su cumplimiento se constituye en una obligatoriedad para las partes, en cuyo mérito y por las facultades plenas de administración concedidas al interventor, las obligaciones contractuales emergentes del contrato de régimen de bienes deben ser y serán asumidas por la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. intervenida.

El marco jurídico aplicable al caso es: La C.P.E., en sus arts. 9, 16-I, 20-I, 339-II, 115-I; la Ley del Procedimiento Administrativo en su art. 4; la L. N° 2066 de 11 de abril de 2000 en sus art. 14, 15, 36 y 43; el D.S. N° 29894 de 7 de febrero de 2009 en su art. 138; El D.S. N° 0071 de 9 de abril en sus arts. 1, 2 y 20.

Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta al Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y se mantenga firme y subsistente la Resolución Agua Potable y Saneamiento Básico N° 055-13 de 31 de julio del 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado responde a la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes argumentos:

La Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico, es la entidad de regulación, fiscalización y control del servicio de agua potable y alcantarillado sanitario a nivel nacional, conforme se establece de la L. N° 2066 de 11 de abril de 2000 de Servicio de Agua Potable y Alcantarillado Sanitario y D.S. 071 de 9 de abril de 2009, dicha función se cumple en el marco de los procedimientos establecidos en la L. N° 2341 de 23 de abril de 2002 y D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003.

Las citadas normas legales, además de la Autorización Transitoria Especial (antes contrato de concesión), facultan a la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico a iniciar procesos administrativos en contra de las entidades Prestadoras de Servicio de Agua Potable, que incumplan las obligaciones contraídas con el Estado Plurinacional de Bolivia esencialmente de garantizar la provisión de un servicio básico, hoy reconocido en la C.P.E., como un derecho fundamental, una mala y deficiente gestión administrativa en la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A., puso lamentablemente la prestación del servicio en un serio riesgo, en cuyo mérito la entidad determino la revocatoria de la autorización transitoria especial de la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. y su intervención, con facultades plenas de administración, a objeto de asegurar la provisión del servicio y finalmente la transferencia de la operación a un nuevo administrador, conformado por los gobiernos autónomos municipales, en cumplimiento de lo dispuesto por la C.P.E., y la Ley Marco de Autonomías y Descentralización Administrativa "Andrés Babiáñez" (art. 83).

La Ley otorga a Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico, la función de precautelar un bien jurídico fundamental como el derecho al agua y alcantarillado, las decisiones que asumió a lo largo del proceso administrativo tienen esa ratio essendi o razón de ser, por debajo o subordinado a esta función básica esencial están los derechos de subjetivos de Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado, como son la de precautelar sus bienes o tener la necesidad de contar con un interlocutor válido para resolver y/o atender la vigencia del contrato de régimen de bienes, sin embargo, estos derechos no fueron ignorados, por el contrario la determinación revocar e intervenir la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. tiene precisamente, entre una de sus finalidades, la de precautelar la infraestructura y bienes del Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y de la propia la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A., debido a que son bienes destinados a la prestación de un servicio básico.

Por otra parte, la intervención con facultades plenas de administración dispuesta a la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. en el marco de la L. N° 2066 art. 43, tiene la finalidad de asegurar y garantizar la operación y previsión del servicio, asimismo de asegurar la infraestructura, bienes y patrimonio no solo de la propia Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. sino del Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado, cualquiera sea la condición de titular de la Autorización Transitoria Especial (antes Concesión). Esta determinación de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico como entidad de regulación tenía y tiene precisamente la finalidad se reitera de asegurar la provisión del servicio, a tal efecto mediante Resolución Administrativa Regulatoria AAPS N° 246/2013 de 2 de abril de 2013 se establecieron de forma expresa las facultades del interventor y una de ellas es precisamente el cumplimiento de todas las obligaciones emergentes del contrato de régimen de bienes, así como de los otros contratos que tiene suscrito la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A., con terceros, tal es la determinación y la necesidad de cumplir estas obligaciones que a la fecha luego de transcurridos más de 6 meses de la intervención del interventor de la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A., asumió y cumplió con todas las obligaciones contraídas con el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado, así se tiene honrados el pago del canon de arrendamiento, los seguros a los bienes y otras obligaciones.

IV. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:



En 24 de julio de 1997 el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Aguas del Illimani S.A. firmaron el contrato de régimen de bienes original, como condición previa a la fecha de inicio, bajo el contrato de concesión, por un plazo de 10 años;

La Resolución Administrativa Regulatoria SISAB N° 091/2007 de 18 de abril de 2007, art. 3° se autorizó el cambio de denominación del Concesionario de Aguas del Illimani S.A. a Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. (EPSAS S.A.), la cual se hizo cargo de la prestación de los servicios mencionados.

En 1 de agosto de 2007, el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Aguas y la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A., firmaron la primera renovación del contrato de régimen de bienes, por el plazo de 2 años, el cual fue renovado hasta una cuarta vez, estableciéndose que cumplido el plazo de 1 año y encontrándose en vigor la Autorización Transitoria Especial y la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. cumpla en lo sustancial con el Contrato de Régimen de Bienes y los objetivos de Autorización Transitoria Especial otorgada o hasta la creación o constitución de la nueva empresa encargada de la prestación de los servicios.

La Resolución Administrativa Regulatoria AAPS N° 50/2012 de 30 de noviembre de 2012, la Autoridad de Fiscalización y control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico realiza una serie de observaciones sobre supuestas irregularidades acontecidas en la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. en los ámbitos de infraestructura, administrativo, financiero y comercial y técnico, resolviendo: Primero: Instruir a la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. a presentar en el plazo de 15 días un informe del estado de situación de la empresa respecto de las observaciones descritas y en el Informe AAPS/DER/SR/I N° 392/2012 de 30 de noviembre de 2012 y otras que se estimen oportunas. Segundo: presenta plan de institucionalización y plan estratégico de desarrollo del servicio.

El auto Administrativo N° 86 de 31 de diciembre de 2012, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico dentro del proceso de administrativo de revocatoria de autorización transitoria especial de la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. La Paz, determina: En el marco del art. 75 del D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003, fórmula cargos contra la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. por incumplimiento a las obligaciones emergentes de la Autorización Transitoria Especial, señaladas en el Informe AAPS/DER/SR/I/668/2012 de 31 de diciembre de 2012, que determina incumplimiento del marco legal regulatorio y autorización transitoria especial. Estableciendo el plazo de 10 días a partir de su notificación para que responda a los mismo.

El anterior auto fue impugnado y desestimado en el recurso de revocatoria y jerárquico.

La Resolución Administrativa Regulatoria AAPS N° 244/2013 de 25 de marzo de 2013 dispuso: art. Segundo: disponer la revocatoria de la autorización transitoria especial otorgada a EPSAS S.A., emergente de la resolución administrativa regulatoria SISAB N° 05/1997 de 24 de julio de 1997 y del contrato de concesión suscrito con la Superintendencia de Aguas y la Empresa Aguas del Illimani S.A., las cuales por mandato del D.S. N° 076 de 6 de diciembre de 2010 pasaron a denominarse autorización transitoria especial. art. Tercero: Revocada la Autorización Transitoria Especial, en cumplimiento del art 43 de la L. N° 2066 de 11 de abril de 2000 y los arts. 4 y 26 inc. c) del D.S. N° 071 de 9 de abril de 2009 se dispone la intervención a la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. a objeto de asegurar la norma provisión del servicio de agua potable y alcantarillado sanitario a la ciudad de La Paz y El Alto y sus alrededores.

La Resolución Administrativa Regulatoria AAPS N° 280/2013 de 27 de mayo rechazo el recurso de revocatoria planteado contra la resolución administrativa regulatoria AAPS N° 244/2013 de 25 de marzo de 2013 y confirmo en todas sus partes la Resolución Administrativa Regulatoria AAPS N° 280/2013.

La Resolución de Agua Potable y Saneamiento Básico N° 055-13 de 31 de julio de 2013 resuelve confirmar en toda sus partes, la Resolución Administrativa Regulatoria AAPS 280/2013 de 27 de mayo de 2013 que a su vez confirma la Resolución N° 244/2013 de 25 de marzo de 2013, rechazando el Recurso Jerárquico interpuesto.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

Que antes de resolver el fondo de la presente causa, al encontrarse en los alegatos de la parte demandante y demandada, varios objetos de controversia a ser resueltos relacionados a: 1) Si la Resolución Agua Potable y Saneamiento Básico N° 055-13, que confirma la Resolución Administrativa Regulatoria AAPS 280/ 2013 que a su vez confirma la Resolución Administrativa Regulatoria AAPS 244/ 2013 debió o no disponer la prevalencia de los derechos existentes y vigentes del Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Aguas, así como la vigencia del contrato de régimen de bienes, el cuidado y supervigilancia de los bienes dados en arrendamiento y pago de los cánones comprometidos por la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A.; 2) Si Ministerio de Medio Ambiente y Agua y la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico, usurpando funciones que no le competen establecen en las resoluciones, la no resolución del Contrato de Régimen de Bienes por concepto de caducidad o terminación de la autorización transitoria especial, bajo diferentes fundamentos, incurriendo en clara trasgresión del contrato de régimen de bienes; y 3) Si se infringen derechos fundamentales del Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Aguas y en relación a los principios de la actividad administrativa, que tienen que ver con la jurisdicción constitucional y o dilucidarse en procesos contencioso emergente de contratos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo, este tribunal, en cumplimiento de la aplicación directa la nueva C.P.E., de 9 de febrero de 2009 dispuesta por la S.C. 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-I de la C.P.E., 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 los puntos de controversia que se refieren, a la infracción de normas que han sido impugnadas por la parte demandante.

Que en razón de lo anteriormente señalado, los puntos de controversia, a ser resueltos por éste Tribunal son:

Si se cumple o no con el art. 43 de la L. N° 2066, que establece que la revocatoria determina el cese inmediato de los derechos del titular.

Si la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico y el Ministerio de Medio Ambiente y Agua de forma ilegal en las resoluciones demandadas dejan al Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado, sin respaldo legal para el cumplimiento y cuidado de sus bienes que alcanza a 300 millones de dólares.

## 5.2 Análisis y resolución.

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

Sobre el primer punto de controversia referido a: “Si se cumple o no con el art. 43 de la L. N° 2066, que establece que la revocatoria determina el cese inmediato de los derechos del titular”, se deben realizar las siguientes consideraciones de orden legal y fácticas:

Se hace imprescindible revisar la legislación sobre la materia a fin de resolver el objeto de controversia, con ese objetivo se tiene que el art. 43 de la L. N° 2066 dispone: “Por cualesquiera de las causales indicadas en el art. 36 de la presente Ley, la Superintendencia de Saneamiento Básico, en procedimiento público y mediante resolución administrativa debidamente fundamentada, declarará la revocatoria y de ser necesario dispondrá la intervención con facultades plenas de administración, mientras se proceda a la licitación, adjudicación y posesión de un nuevo Titular, a fin de asegurar la continuidad del servicio. Cuando se hubiesen ejecutado todas las instancias respectivas, con sujeción a lo establecido en la L. N° 1600, Ley del Sistema de Regulación Sectorial, de 28 de octubre de 1994, la revocatoria determinará el cese inmediato de los derechos del titular, establecidos por ley y el contrato respectivo, salvo en lo que respecta al saneamiento básico ejecutará las garantías respectivas. Los acreedores del titular de la concesión efectivamente revocada no podrán oponerse, por ningún motivo, a la licitación antes señalada”. De tal modo que el art. 43 de la L. N° 2066 determina que en caso de ingresarse a la causales previstas en el art. 36 de la citada ley, que son: a) cuando el titular modifique el objeto para el cual fue otorgada la concesión, sin aprobación de la superintendencia de saneamiento básico; b) cuando exista un auto declarativo de quiebra del titular, c) cuando el titular incurra reiteradamente en la comisión de infracciones graves de acuerdo a reglamento, d) cuando su incumplimiento el contrato de concesión, e) cuando el titular traspase o ceda la concesión sin previa aprobación de la superintendencia de saneamiento básico, y f) Los otros que estén establecidos específicamente en el contrato de concesión. g) Incumplimiento de los convenios contraídos en aplicación del art. 38 y 41 de la presente ley, la superintendencia de saneamiento básico (actualmente la Autoridad de Fiscalización y control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico), deberá declarar la revocatoria y de ser necesario disponer la intervención con facultades plenas de administración, mientras se proceda a la licitación, adjudicación y posesión de un nuevo Titular, estableciéndose dos efectos uno obligatorio, la declaratoria de revocatoria y otro facultativo, la intervención, pero siempre condicionado a procederse posteriormente a la licitación. Asimismo, la última parte del art. 43 de la L. N° 2066 determina claramente que cuando se hubiesen ejecutado todas las instancias respectivas, con sujeción a lo establecido en la L. N° 1600, Ley del Sistema de Regulación Sectorial, de 28 de octubre de 1994, la revocatoria determinará el cese inmediato de los derechos del Titular, establecidos por ley y el contrato respectivo, salvo en lo que respecta al Saneamiento Básico ejecutará las garantías respectivas, de tal forma que esta última parte de la norma analizada, fija por un lado, que cuando se haya declarado la revocatoria de la concesión en forma pura y simple sin intervención y se hubieran agotados todos los recursos administrativos, la revocatoria determinará el cese inmediato de los derechos del Titular, interpretación contraria significaría que declarada la revocatoria, inmediatamente se produciría la cesación de los derechos del titular de concesión y el servicio de agua potable se vería interrumpido, mientras se proceda a la nueva licitación.

En el caso de autos la Resolución Administrativa Regulatoria AAPS N° 244/2013 de 25 de marzo de 2013, que fue confirmada a través de la Resolución de Agua Potable y Saneamiento Básico N° 055-13 de 31 de julio de 2013 (resolución de recurso jerárquico), dispuso en su art. Segundo: Disponer la revocatoria de la Autorización Transitoria Especial otorgada a EPSAS S.A., emergente de la Resolución Administrativa Regulatoria SISAB N° 05/1997 de 24 de julio de 1997 y del Contrato de Concesión suscrito con la Superintendencia de Aguas y la Empresa Aguas del Illimani S.A., las cuales por mandato del D.S. N° 076 de 6 de diciembre de 2010 pasaron a denominarse Autorización Transitoria Especial y en su art. Tercero determina: Revocada la Autorización Transitoria Especial, en cumplimiento del art 43 de la L. N° 2066 de 11 de abril de 2000 y los arts. 4 y 26-c) del D.S. N° 071 de 9 de abril de 2009 se dispone la intervención a la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. a objeto de asegurar la norma provisión del servicio de agua potable y alcantarillado sanitario a la ciudad de La Paz y El Alto y sus alrededores, de tal forma que la Autoridad de Fiscalización y control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico declaró la revocatoria de la concesión con intervención y que por consiguiente al no declararla de forma pura simple, solo revocatoria no accionó, la cesación de los derechos del titular de concesión.

Sobre el segundo objeto de controversia relacionado a: “Si la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico y el Ministerio de Medio Ambiente y Agua de forma ilegal en las resoluciones demandadas dejan al Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado, sin respaldo legal para el cumplimiento y cuidado de sus bienes que alcanza a 300 millones de dólares”, se debe considerar los siguientes aspectos de hecho y de derecho:

En el caso de autos, se debe hacer una relación de los sujetos concesionarios de servicio de agua potable, así se tiene que en 24 de julio de 1997 el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Aguas del Illimani S.A. firmaron el Contrato de régimen de bienes original, como condición previa a la fecha de inicio, bajo el Contrato de Concesión, por un plazo de 10 años, posteriormente por la resolución administrativa regulatoria SISAB N° 091/2007 de 18 de abril de 2007, art. 3° se autorizó el cambio de denominación del

Concesionario de Aguas del Illimani S.A. a Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. (EPSAS S.A.), la cual se hizo cargo de la prestación de los servicios y en fecha 1 de agosto de 2007, el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Aguas y la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A., firmaron la primera renovación del contrato de régimen de bienes, por el plazo de 2 años, el cual fue renovado hasta una cuarta vez, estableciéndose que cumplido el plazo de 1 año y encontrándose en vigor la autorización transitoria especial y la empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. cumpla en lo sustancial con el Contrato de Régimen de Bienes y los objetivos de autorización transitoria especial otorgada o hasta la creación o constitución de la nueva empresa encargada de la prestación de los servicios.

En el caso de autos conforme a lo señalado anteriormente, el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Aguas y la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A., firmaron un contrato de régimen de bienes y el que otorgaba el servicio de agua potable era la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. y por la Resolución Administrativa Regulatoria AAPS N° 244/2013 de 25 de marzo de 2013, se revoca la Autorización Transitoria Especial otorgada a Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. y se ordena la intervención de la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. de tal modo que se establece una relación entre el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y el Interventor, por lo que no se ha dejado sin respaldo legal para el cumplimiento y cuidado de sus bienes del Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y la relación ahora es entre, el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y el Interventor.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 78 a 82, interpuesta por el Servicio Autónomo Municipal de Agua Potable y Alcantarillado representado por Juan Carlos Agudo Antezana contra Ministerio de Medio Ambiente y Agua y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución Agua Potable y Saneamiento Básico N° 055-13 de 31 de julio del 2013 emitida por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norca Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



111

**Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 35 a 40, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1224/2013, emitida el 29 de julio por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 71 a 74, réplica de fs. 78 a 79, dúplica a fs. 82; apersonamiento y contestación de Julián Escobar Gómez en su condición de tercero interesado de fs. 101 a 104, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0055-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-1893, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, con nota IBMETRO-DML-CE-01272/2012, a la que adjuntó el informe IBMETRO-DML-INF-240/12 en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz ni en los archivos IBMETRO Cochabamba.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1893 de 3 de octubre de 2011, presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la Ley General de Aduanas (LGA), 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), 3° y 5° del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 1 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181—b) del CTB, según tributos pagados de Bs. 67.071, equivalentes a 39.881,91 UFV; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-0012/2012, identificando como personas sindicadas al importador Escobar Gómez Julián por el art. 181-b) del Cód. Trib. y, al no existir la mercancía comisada, se aplicó lo establecido en el art. 181-II del mismo cuerpo legal, imponiendo la sanción económica consistente en el pago de una multa equivalente al 100% de la mercancía objeto de contrabando, por una suma de Bs. 324.181.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del acta de intervención contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la resolución sancionatoria, ello conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párraf. del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula décima sexta de las disposiciones adicionales de la L. N° 317, se emitió el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-031/2012 de la DUI 2011/543/C-1893 de 3 de octubre de 2011, en la que se puede observar de la manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la LGA; 65 y 148 del CTB; 111 del RLGA, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior.

Agregó que claramente, la indicada norma señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases, entre otras de control diferido, podrán objeto de una fiscalización posterior, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el Cód. 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que ese documento no es válido, no existe y que no cumple con los requisitos y procedimientos para su extensión y cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

En ese sentido, recaló que el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, es por ello que en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el 5 del CTB, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una Fiscalización Posterior, no considera la aplicación de la prelación normativa en caso de vacíos procedimentales, realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además causa inseguridad jurídica con sus

fallos debido a que en otros casos similares notificados a la Administración Aduanera, ha fallado erróneamente indicando que se concluya el proceso penal para que la AGIT pueda pronunciarse anulando obrados hasta el vicio más antiguo, por lo que no se comprende que la AGIT falla en forma distinta en cada caso, causando un perjuicio a la entidad al anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el num. 4 del procedimiento del control diferido, establece que en caso de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la orden de fiscalización, pero en el presente, el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el acta de intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su Resolución Jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 124/2013 de 29 de julio; por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-POTPI 56/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 9 de mayo de 2014, que cursa de fojas 71 a 74 vta., señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párraf. del CTB; sin embargo, el num. 4.3-conclusión del control diferido regular-señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalizador: "Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión"; consecuentemente, teniendo en cuenta que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado decreto supremo indica que la administración aduanera ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada ley; la administración aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se dilucidan por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-31/2012, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad siendo que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la resolución sancionatoria en contrabando AN-GRPGR-ULEPR-RS-56/2012 este conllevaba vicios de nulidad dese la irregular emisión del Acta de Intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el acta de intervención contravencional inclusive, para que la administración aduanera concluya el procedimiento control diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

### III. Contestación del tercero interesado.

Julián Escobar Gómez, con memorial que cursa de fs. 101 a 104, se apersonó al proceso y señaló que la demanda planteada no tiene ningún fundamento de hecho o de derecho, solo tiene un afán de dilatar el proceso y comisar su mercancía (camión) por capricho, ya que como ha manifestado la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el proceso penal que se le sigue, es por la supuesta comisión del delito de falsedad material, falsedad ideológica y uso de instrumento falsificado, lo implica y no determina la validez o invalidez del certificado. Los argumentos esgrimidos por la Aduana que declaran inválido el documento son ilegales, porque no existe un proceso legal que acredite que es así.

Añadió que su réplica, la Administración Aduanera refiere nuevamente los documentos que fueron fraguados haciendo referencia al art. 186 del Cód. Trib., refiriendo que la AGIT, no considera la prelación normativa en caso de vicios procedimentales y legalmente, no tiene posición sobre la ausencia de notificación e indefensión.

Apuntó que es claro que la parte demandante confunde el procedimiento administrativo con el penal y pretende determinar sin contar con los elementos necesarios y fundamentos de respaldo para determinar el contrabando por lo que no corresponde dar curso a la demanda.

### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-031/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de

control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 prevé que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, y que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-031/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 31 de mayo de 2012 la mencionada ADA, mediante nota cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 15 a 20 del Anexo 2).

Con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera, solicitó a IBMETRO, certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-1472 que dio origen al presente proceso (fs. 26 de la carpeta 2).

En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que una vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 27 a 34 del Anexo 2).

El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-068/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental y no contando el despacho aduanero con el certificado medioambiental, sugiere anular la DUI C-2011/543-C-1893, estableciéndose indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB (fs. 35 a 42 del Anexo 2).

El 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Julián Escobar Gómez con el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-031/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 39.981,91 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 del Anexo 2).

Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Julián Escobar Gómez con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-56/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el acta de intervención y la anulación de la DUI 2011-543-C-1893 de 3 de octubre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 61 a 65 del Anexo 2)

Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 00102/2013 de 6 de mayo, anuló la Resolución Sancionatoria con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-031/2012 de 28 de septiembre, ordenando que la administración aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra.

La Administración Aduanera, planteó recurso jerárquico, que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-031/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el num. 4. Conclusión del Control Diferido Regular; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

#### VI. Análisis de la problemática planteada.

#### VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del R. Cód. Trib. Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 2 de la carpeta 2).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el num. 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional-en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB-potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 124/2013 de 29 de julio, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fojas 44 a 49 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1224/2013 de 7 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán quien se constituyó en primera relatora y es disidente a la presente Sentencia.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Primera Relator (a): Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.**

**Segunda Relator (a): Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



112

**Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 29 a 34, en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1179/2013 emitida el 29 de julio de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 65 a 68, réplica de fs. 73 a 76, dúplica de fs. 80, apersonamiento y contestación de fs. 39 a 42, presentada por David Viscarra Reynaga en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria demandante señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, realizó una interpretación ambivalente de la normativa tributaria cuando resolvió confirmar la resolución de alzada emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz en respuesta al recurso planeado por el contribuyente; en consecuencia, se confirmó la decisión de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Resolución Determinativa 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012, ordenando que se emita nueva resolución que cumpla con lo establecido en los arts. 99-II del Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.) y 19 del D.S. N° 27310.

De esa forma, se emitió una resolución contraria y lesiva a los intereses del Estado Plurinacional, además de haber provocado agravios a la Administración Tributaria, por lo que plantea la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Ratificándose plenamente en lo expuesto en la resolución determinativa 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012, apuntó que responde a los inconsistentes argumentos de la AGIT señalando en relación a la fiscalización, que el C.T.B. establece el procedimiento que debe seguirse al momento de realizar una fiscalización o verificación sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, el cual ha sido cumplido de acuerdo a la norma tributaria por lo que no existe vulneración al debido proceso.

Bajo el epígrafe "Sobre la nulidad de la Resolución Determinativa impugnada por no cumplir los requisitos señalados en la norma", transcribiendo el punto xii de la resolución impugnada, indicó que la AGIT pretendió señalar que la Resolución determinativa no consignó las especificaciones que componen la deuda tributaria y que dicho supuesto actuar arbitrario, vulneró el derecho del contribuyente a la defensa y al debido proceso, lo cual está lejos de la verdad, porque siendo el proceso de determinación reglado, no deja vacíos a otras posibilidades por lo que no se causó indefensión porque todas las actuaciones de la administración tributaria fueron realizadas con base en sus facultades legales y en sometimiento pleno a la ley.

Señaló que como puede observarse, la resolución jerárquica menciona que la Vista de Cargo emitida por la Administración Tributaria, en su página 15, "transcribe la existencia de la determinación de ventas no declaradas al evidenciarse la correcta determinación tributaria al contribuyente toda vez que la vista de cargo 7912-0011OVE0910-00744/2012, contiene todos los requisitos esenciales exigidos para su validez,



conforme a los arts. 96-I de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310” (sic) por lo que se puede evidenciar que sí hubo una correcta determinación consignando la base imponible y las especificaciones de la deuda tributaria “documentación del contribuyente” (sic) hasta la sustentada Resolución determinativa puesto que su página 14, menciona que el acto impugnado consigna el lugar y fecha en la que fue emitida, nombre o razón social del contribuyente, las especificaciones sobre la deuda tributaria conforme con el art. 19 del R.C.T.B.. De este modo, existe una contradicción porque la autoridad demandada indica primero, que la resolución determinativa 17-00595-12 contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente por lo que no hubo indefensión alguna, más aún cuando señala que se consideró y valoró la documentación presentada como prueba por lo que queda sentado que la resolución determinativa tiene todos los requisitos para su validez.

Por todo ello, no es correcta la fundamentación de la AGIT cuando señala que el acto se encuentra viciado de nulidad, citando el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), señaló que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley.

Añadió que la vista de cargo determina claramente el objeto posible, toda vez que establece como resultado del proceso de determinación correspondiente a la orden de verificación 0011OVE00910 emitida para verificar el cumplimiento de la obligación fiscal del IVA correspondiente al periodo fiscal julio/2008, por lo que mal podría señalar la AGIT que no fueron contempladas las especificaciones de la base imponible, cuando claramente fueron determinadas en la orden de verificación, cumpliendo un procedimiento adecuado a la norma. En este punto, transcribió el art. 27 de la L. N° 2341, relativo a los requisitos que debe cumplir el acto administrativo.

Continuó señalando que la AGIT afirma que no sustentó su decisión porque no contiene las especificaciones de la base imponible sobre la composición de la deuda tributaria; sin embargo, la vista de cargo es congruente con la resolución determinativa. transcribiendo los arts. 96-I y 99-II del C.T.B., asentó que de su simple lectura y posterior comparación con el argumento de la autoridad demandada, se puede evidenciar que se ha mencionado erróneamente una nulidad inexistente, porque los citados actos cumplen a cabalidad los requisitos formales señalados en las citadas normas y además, cumplen con los señalados el reglamento del C.T.B., y la “resolución normativa de directorio atinente” (sic).

Ratificando la fundamentación expuesta en el recurso jerárquico que planteara contra la resolución de alzada, pidió se consideren las contradicciones que existen en las resoluciones de alzada y jerárquica y al efecto, indicó que la resolución de alzada, para anular obrados, no efectuó una valoración completa de los antecedentes referidos a la verificación realizada “si bien la Resolución determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible de la determinación de la deuda tributaria, en la misma claramente se indica que “después de valorar las pruebas presentadas se mantiene el tributo omitido señalado en la vista de cargo”; es decir que los descargos presentados por el contribuyente no desvirtuaron las observaciones detalladas en la vista de cargo por lo tanto, se ratificó la base imponible que dio origen al tributo omitido adeudado tal como se muestra en el resuelve primero de la misma Resolución determinativa donde se muestra el anexo de la Liquidación de la deuda tributaria y en la cuarta columna de dicho anexo claramente se titula “IMPTE.OBS. Base imponible y se detalla el monto total de ingresos observados que dan origen al tributo omitido tanto del IVA como del IT, los mismos que figuran en la columna siete” (sic).

En ese sentido se deduce que existe una contradicción de la misma ARIT de Impugnación cuando indica “podemos llegar a la conclusión que la vista de cargo cumple los requisitos establecidos en los arts. 96 de la L. N° 2492 (C.T.B.) y 18 del D.S. N° 27310(RC.T.B.)”, entonces, “cuál será la observación de fondo que existe para anular la resolución determinativa si a través de esta, se ratificaron las observaciones plasmadas en la Vista de Cargo que la misma autoridad de impugnación dice que está bien y tal como se indicó, la misma base imponible que se refleja en la vista de cargo, está inserta en la cuarta columna del cuadro de liquidación de la deuda tributaria de la resolución determinativa, por tanto, no existe ausencia de la base imponible a cuyo respecto, señaló que entendido está el monto sobre el cual se aplica el porcentaje del impuesto, establecido en la norma legal respectiva para determinar el gravamen que debe ser pagado, hechos que se encuentran reflejados en la Vista de Cargo 7912-0011OVE0910-00744/2012 y en la Resolución Determinativa 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012.

Señaló también, que de los argumentos expuestos por la Administración Tributaria, confrontados con el análisis de la AGIT, se puede concluir que la resolución jerárquica carece de los requisitos de fundamentación y motivación porque en la parte analítica no explica ni señala qué componente o elemento de la base imponible no se encuentra en la Resolución determinativa, cuando es más que evidente, que contiene todos los elementos de la base imponible.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque en todas sus partes la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1179/2013 de 29 de julio de 2013 y se mantenga firme y subsistente la Resolución determinativa 17-00595-12.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de impugnación tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 27 de marzo de 2014, que cursa de fs. 65 a 68, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, consideró pertinente transcribir los puntos vii, viii, ix y x del acápite IV. Fundamentación técnico-jurídica de la resolución impugnada.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

### III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 39 a 42, se apersonó voluntariamente al proceso, David Viscarra Reynaga y señaló que:

La resolución de alzada fundó su determinación en dos aspectos:

La nota de 27 de diciembre de 2012, que presentó como descargo y que no fue valorada en la Resolución determinativa, en la que aclara la forma en que importa el producto y se vende en el mercado interno, la cual únicamente fue considerada en la resolución jerárquica y no en la determinativa como correspondía vulnerándose la oportunidad y pertinencia de la evaluación de la prueba y el derecho a la defensa.

La Resolución determinativa no contiene la determinación de la base imponible, pues simplemente, refleja las diferencias detectadas en los inventarios a través de los kardex, incumpliendo lo establecido en el art. 96-I del C.T.B., punto en el que transcribió el punto viii del punto IV.4 de la resolución jerárquica, señalando a continuación, que este argumento el que de alguna manera trata de cuestionar la entidad demandante, apuntando que la Vista de Cargo sí contiene la base imponible, lo cual no es evidente.

Que la demanda no señala cuál es el derecho positivo vulnerado y solamente señala aspectos de hecho que no corresponden a un proceso de puro derecho.

La demanda no ha formulado su petición en términos claros y positivos porque pide que se revoque en todas sus partes la resolución jerárquica y se mantenga firme la Resolución determinativa, lo cual es incongruente, ya que en todo caso, debió pedir que se ordene a la AGIT emitir resolución en el fondo, ya que únicamente se emitió pronunciamiento de forma y no de fondo, por ello, lo pedido no es posible de atender.

Bajo el epígrafe “sobre el supuesto cumplimiento del procedimiento de fiscalización, apuntó que en el punto “conceptos revocados” de la demanda-página 3-, la Administración Tributaria señala que cumplió a cabalidad con el procedimiento de fiscalización, respetando el derecho a la defensa del contribuyente, al respecto indico, que en los aspectos que impugnó, se encuentra el hecho de que no fue notificado con la vista de cargo y que abusando de la autoridad que le da la ley, la Administración Tributaria, habría practicado las diligencias a las 22:00 hrs., cuando su negocio está cerrado y es muy poco probable que las encuentre al día siguiente; sin embargo, el 27 de diciembre de 2012, presentó una nota dirigida a las Órdenes de Verificación (ya que desconocía la vista de cargo), en la que aclaró que importa cajas de 8 de unidades de mayonesa y que en el mercado interno vende cajas de 24 unidades, la que no fue valorada por la administración tributaria, consolidando el corolario de abusos cometidos.

Respecto al punto relativo a la “nulidad de la resolución determinativa impugnada por no cumplir con los requisitos establecidos por la norma”, transcribió el punto viii del acápite IV.4. de la resolución jerárquica y señaló que la administración tributaria en su demanda, incide que la resolución determinativa contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente, a esto añade que la base imponible está contemplada en la vista de cargo, y de esa manera pretende inducir en confusión al Tribunal, porque la AGIT hizo referencia al contenido del art. 19 del D.S. N° 27310, con relación al origen, concepto y determinación de la deuda tributaria y de ninguna manera realiza una afirmación relacionada al contenido de la resolución determinativa como lamentablemente pretende hacer creer el demandante, lo que denota que al carecer de sustentos legales, pretende inducir en confusión.

También se refirió a la nulidad del acto administrativo sin tomar en cuenta que la AGIT dispuso la anulabilidad del mismo.

Apuntó también que la administración tributaria, confesó en su demanda que la Resolución determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible.

Con la denominación de “Ausencia de la base imponible en la resolución determinativa, señaló que la demandante pretende ilógicamente, que al haber señalado la AGIT SRZ, que la vista de cargo contiene los requisitos de ley (de forma), quedaría descontado que la Resolución determinativa ha tomado en cuenta y contiene implícitamente la base imponible. Además sostiene que en la cuarta columna del anexo de la resolución se especifica el importe observado, base imponible, más ello no es evidente porque en ninguna parte de la resolución determinativa existe un análisis, exposición, detalle de cómo y por qué se dio origen y concepto de la base imponible, situación que es inadmisibles y que vulnera el derecho a la defensa, al debido proceso y al principio de seguridad jurídica.

Con los argumentos precedentes, solicitó se confirme la resolución jerárquica.

IV. De la problemática planteada.

En autos, la Administración Tributaria demandante controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de anular la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Resolución Determinativa 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012, ordenando además, que considera que no es evidente que la resolución determinativa no consigne las especificaciones que componen la deuda tributaria y que se haya vulnerado el derecho del contribuyente a la defensa y al debido proceso, porque todas las actuaciones de la administración tributaria fueron realizadas con base en sus facultades legales y en sometimiento pleno a la ley. Además, que existe una contradicción en la resolución impugnada porque la autoridad demandada indica primero que la Resolución determinativa 17-00595-12 contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente, por lo que no hubo indefensión alguna, más aún cuando señala que se consideró y valoró la documentación presentada como prueba por lo que queda sentado que la Resolución determinativa tiene todos los requisitos para su validez.

Apuntó también que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley.

Continuó señalando que la AGIT afirma que no sustentó su decisión porque no contiene las especificaciones de la base imponible sobre la composición de la deuda tributaria; sin embargo, la vista de cargo es congruente con la Resolución determinativa, en la que se muestra el anexo de la liquidación de la deuda tributaria y en la cuarta columna de dicho anexo claramente se titula “impte.obs. Base imponible y se detalla el monto total de ingresos observados que dan origen al tributo omitido tanto del IVA como del IT, los mismos que figuran en la columna siete.

Señaló también, que de los argumentos expuestos por la administración tributaria, confrontados con el análisis de la AGIT, se puede concluir que la resolución jerárquica carece de los requisitos de fundamentación y motivación porque en la parte analítica no explica ni señala qué componente o elemento de la base imponible no se encuentra en la resolución determinativa.

Por su parte, la AGIT sostiene que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos.

Finalmente, el tercero interesado solicitó se desestime la demanda, apuntando que no ha señalado cuál es el derecho positivo vulnerado y tampoco formuló su petición en términos claros y positivos porque pide que se revoque en todas sus partes la resolución jerárquica y se mantenga firme la resolución determinativa, lo cual es incongruente, ya que en todo caso, debió pedir que se ordene a la AGIT emitir resolución en el fondo, ya que únicamente se emitió pronunciamiento de forma y no de fondo, por ello, lo pedido no es posible de atender.

Al solicitar se confirme la resolución jerárquica, señaló que la Administración Tributaria confesó en su demanda que la Resolución determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible y finalmente, argumentó que en ninguna parte de la resolución determinativa existe un análisis, exposición, detalle de cómo y por qué se dio origen y concepto de la base imponible, situación que es inadmisibles y que vulnera el derecho a la defensa, al debido proceso y al principio de seguridad jurídica.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución, la revisión de los antecedentes informa lo siguiente:

##### Anexo 2.

La administración tributaria emitió las órdenes de verificación 0011OVE00904 al 0011OVE00915 al contribuyente David Viscarra Reynaga y entre ellas, ejecutó la Orden de Verificación 0011OVE00910 con la finalidad de confrontar los hechos y/o elementos específicos y relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al seguimiento a la venta de mercadería importada (fs.3), que dio origen al presente proceso contencioso administrativo.

##### Carpeta 2.

El 23 de noviembre de 2012, se emitió la Vista de Cargo 7912-0011OVE00910-00744/212, en la que se refiere haberse realizado el análisis y verificación de la documentación presentada por el contribuyente Viscarra Reynaga David, la información de la Aduana Nacional (pólizas de importaciones) y la información existente en el sistema integrado de recaudación para la administración tributaria (SIRAT2) y haber concluido la existencia de deuda tributaria emergente de importación que el contribuyente no demostró con documentación sustentable el destino de las mismas, de modo que se determinaron ventas no declaradas por Bs 305.857, equivalentes a 170.593 UFV (fs. 408-415).

En la página 3 de la vista de cargo en estudio, la administración tributaria señala que efectuó el análisis y reconstrucción del inventario del contribuyente y que se evidenció la importación de 10.800 productos por lo que se determinó que 7.200 productos no fueron ingresados al almacén. Con base en ese hallazgo, en la página 4, se determinó la base imponible en la suma de Bs 595.620 emergente del precio promedio determinado en el Cuadro 4 de la misma página, aplicado al efecto, el precio de Bs 104.20.

Con nota de 26 de diciembre de 2012, el contribuyente aclaró que si bien en las importaciones realizadas, la factura de exportación de Dánica Flora S.A. registra la caja por 8 unidades, en las ventas en el mercado se factura la caja por 24 unidades (fs. 423).

Finalmente, se emitió la Resolución Determinativa 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012, fueron desestimados los descargos presentados por el contribuyente y mantuvo la deuda tributaria determinada (fs. 224 a 226).

El contribuyente planteó el recurso de alzada que cursa de fs. 27 a 32 de la carpeta 1, que fue conocido y resuelto por la autoridad regional de impugnación tributaria de santa cruz, instancia que con la resolución del recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0264/2013 de 26 de abril, anuló obrados con reposición hasta la Resolución determinativa 17-00595-12 inclusive, al haber considerado que la vista de cargo cumple con los requisitos establecidos en los arts. 96 del C.T.B. y 18 del RC.T.B., contiene la determinación de la base imponible así como la fundamentación de hecho y de derecho; sin embargo, dicha información no se encuentra reflejada en la resolución determinativa, ya que la misma no contiene la determinación de la base imponible, pues simplemente refleja las diferencias detectadas en los inventarios a través de los kardex, incumpliendo lo establecido en el art. 96-I del C.T.B., que señala en forma clara que la vista de cargo servirá de base a la resolución determinativa. Además, advirtió que la nota de 27 de diciembre de 2012, suscrita por el contribuyente, no fue valorada en la resolución determinativa (fs. 79 a 89).

Con ese antecedente, la administración tributaria planteó el recurso jerárquico de fs. 104 a 106, que fue resuelto con el acto administrativo-tributario impugnado en el presente proceso, en el que la AGIT confirmó la resolución de alzada, al haber considerado la norma contenida en el art. 99-II del C.T.B. y 19 del R.C.T.B., dando así, origen al presente proceso contencioso administrativo, en cuyo trámite se observó el procedimiento de puro derecho, hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

En el caso concreto, la administración sostiene que la resolución determinativa es un acto válido que no debió ser anulado. A efecto de resolver la pretensión deducida por la demandante, corresponde efectuar las siguientes precisiones:

##### V.1. Respecto a los argumentos del tercero interesado sobre los aspectos de forma de la demanda.

David Viscarra Reynaga observó que la entidad demandante no ha señalado cuál es el derecho positivo vulnerado y tampoco formuló su petición en términos claros y positivos porque pide que se revoque en todas sus partes la resolución jerárquica y se mantenga firme la Resolución determinativa, lo cual es incongruente, ya que en todo caso, debió pedir que se ordene a la AGIT emitir resolución en el fondo porque únicamente se emitió pronunciamiento de forma.

Al respecto, la lectura de la demanda evidencia que la administración tributaria expuso de manera suficiente el cuestionamiento a la resolución impugnada señalando que carece de debida fundamentación y motivación, además que es contradictoria y ha señalado expresamente que causa lesión a los intereses del Estado y agravios a la administración tributaria y en concreto, solicitó la revocatoria de la resolución jerárquica y que se mantenga firme y subsistente la resolución determinativa, petición que resulta coherente con su argumento referido a haber cumplido con las formalidades de su emisión, el cual también fue planteado en su recurso jerárquico.

V.2. Sobre los requisitos de la resolución determinativa.

El art. 99-II del C.T.B., señala: "... La resolución determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos:

Lugar y fecha.

Nombre o razón social del sujeto pasivo.

Especificaciones sobre la deuda tributaria.

Fundamentos de hecho y de derecho.

Calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones.

Firma, nombre y cargo de la autoridad competente.

La parte in fine del par. III de la norma citada, señala expresamente que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa..."

En ese marco, el art. 19 del RC.T.B., señala que la resolución determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492 y aclaró que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha ley, que regla los componentes de la deuda tributaria.

Ahora bien, la lectura de la resolución jerárquica, en los puntos viii, ix y x del acápite IV. Fundamentación técnico-jurídica, evidencia que la AGIT, verificó los requisitos de la Resolución determinativa y concluyó que la Administración Tributaria, únicamente señaló que "las observaciones surgen de las diferencias identificadas al comparar mensualmente el valor total de las importaciones realizadas por el contribuyente con sus declaraciones juradas ... rubro de ventas y las pólizas de importación informadas por la Aduana Nacional de Bolivia, determinándose que el contribuyente vende menos de lo que importa...por lo que el Departamento de Fiscalización procedió a revisar inventario de mercaderías.", y observó que no señala la documentación o cruces de información que permitan advertir cuál fue el origen y concepto de la deuda tributaria... en ese contexto, concluyó que si bien la Resolución determinativa consigna la base imponible de Bs 306.492, no contiene las especificaciones sobre su composición que conforme con el art. 19 del RC.T.B., hacen referencia al origen, concepto y determinación.

En ese contexto, la revisión de la Resolución determinativa 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012, relaciona la prueba presentada por el contribuyente y concluye que no es suficiente para desvirtuar los cargos formulados. También señala que después de valorar las pruebas presentadas, se mantiene el tributo omitido señalado en la Vista de Cargo 7912-0011OVE0910-0074/2012 de 23 de noviembre de 2012, empero a la luz de la normativa glosada precedentemente, resulta evidente el incumplimiento de la exposición de los fundamentos de hecho y derecho respecto a los resultados de la valoración de los descargos y tampoco, las especificaciones sobre la deuda tributaria; es decir, el origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha Ley; por consiguiente, es correcto el criterio de la autoridad demandada.

La entidad demandante señaló también que existe una contradicción en la resolución impugnada porque la autoridad demandada indica primero que la Resolución determinativa 17-00595-12 contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente, por lo que no hubo indefensión alguna, más aún cuando señala que se consideró y valoró la documentación presentada como prueba por lo que queda sentado que la Resolución determinativa tiene todos los requisitos para su validez. Dicha afirmación no es evidente porque la resolución jerárquica señala en su página 15, que si bien consigna la base imponible de Bs. 306.492, no contiene las especificaciones sobre su composición que sustenten la decisión de la Administración Tributaria.

Sobre la afirmación relativa a que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley, tenga presente la demandante que el art. 99-II del C.T.B., que sanciona con expresa nulidad la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales analizados precedentemente.

Continuando con el análisis de los argumentos expuestos por la Administración Tributaria demandante, indicó que la AGIT afirma que no sustentó su decisión porque no contiene las especificaciones de la base imponible sobre la composición de la deuda tributaria; sin embargo, la vista de cargo es congruente con la resolución determinativa, en la que se muestra el anexo de la liquidación de la deuda tributaria. Sobre el punto se concluye que el argumento de la demandante es errado, porque si bien es evidente que el art. 96-I del C.T.B., señala que LA VISTA DE CARGO contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución determinativa, ello no significa que pueda obviarse el cumplimiento de las formalidades esenciales señaladas por el art. 99 del C.T.B., en el entendido de que más allá de la formalidad, esos requisitos están vinculados con el debido proceso, la seguridad jurídica y el derecho a la defensa, puesto que una vez agotada la fase de los descargos, que importan su valoración fundamentada y motivada, la Administración Tributaria debe exponer las especificaciones sobre la deuda tributaria y los fundamentos de hecho y derecho, que justifiquen su decisión, ello para permitir y asegurar el derecho de impugnación del contribuyente, quien tiene el derecho de conocer de dónde emergen los reparos que se le imputan y cuál es la composición de la deuda tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por la Administración Tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1179/2013 de 29 de julio de 2013.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



113

**Fundación Contra el Hambre Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 74 a 82 vta., en la que el representante legal de la Fundación contra el Hambre/Bolivia (Food for the Hungry International/Bolivia) impugna la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0783/2013 emitida el 18 de junio de 2013, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 136 a 138 vta., réplica de fs. 141 a 142, dúplica de fs. 146, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que el 15 y el 19 de noviembre de 2012, fue notificada la Agencia Despachante de Aduana Cidepa Ltda. y la Fundación con la vista de cargo AN-GRLPZ-LAPLI 206/2012 de 8 de octubre de 2012, por haber vencido el plazo de sesenta días otorgado para la regularización de la importación con exoneración de tributos, bajo la modalidad de despacho inmediato, para la declaración de importación C-2989; es decir, que giró la vista de cargo, por no haberse presentado la Resolución de Exención de Tributos, no obstante que la solicitud fue presentada a la Cancillería del Estado Plurinacional sin que hasta la fecha de la demanda se hubiera pronunciado sobre su procedencia.

Mediante Resolución determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 240/2012 de 19 de diciembre de 2012, se declaró firme la vista de cargo contra la que se planteó recurso de alzada, resuelto con resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0265/2013 de 8 de abril, que determinó anular la resolución determinativa con reposición de obrados hasta la vista de cargo inclusive y dispuso que la Administración Aduanera inicie una fiscalización posterior conforme con los arts. 104 del C.T.B., 48 y 49 del D.S. N° 27310y la RD 01-008-11, acto que fue impugnado por la Administración Aduanera, cuyo recurso jerárquico mereció la resolución que impugna en el presente proceso, porque al confirmar la resolución de alzada, dispuso el cobro de la deuda de manera directa sin previo proceso; disponiendo asimismo, que previo al cobro, se verifique si el operador inició un trámite de exoneración tributaria que se encuentre pendiente o si cuenta con resolución de exención.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusó la violación del debido proceso y el derecho a la defensa, porque conforme se evidencia en los antecedentes, la instancia de impugnación en alzada, al anular obrados hasta el vicio más antiguo no se pronunció sobre otros aspectos que habían sido motivo del recurso de alzada, tales como la errónea calificación del ilícito de omisión de pago y de la contravención por vencimiento de plazo, así como que la donación de alimentos se encuentra exenta de pago de tributos aduaneros.

Sin embargo, la resolución jerárquica, al haber considerado improcedente la nulidad dispuesta por la autoridad inferior, determinó otra nulidad por otra causa y omitió pronunciarse con la facultad ex novo (de nuevo) sobre los otros dos aspectos demandados en el recurso de alzada. Agregó que sobre la omisión de pronunciamiento existe jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia que anula obrados por incumplimiento del deber de pronunciarse sobre aspectos demandados y no resueltos en primera instancia, "como efecto de fallar en otros a favor del demandante" (sic). Sala Social y Administrativa, Auto Supremo 376 de 26 de septiembre de 2012.

Señaló también, la vulneración del debido proceso por pronunciamiento ultra petita y extra legal porque de la revisión del recurso jerárquico interpuesto por la Aduana, se evidencia haberse alegado como agravio, la incorrecta nulidad dispuesta en la resolución de alzada y

no se planteó ningún argumento relativo al cobro directo de las declaraciones de importación que no hayan sido regularizadas por falta de pronunciamiento en la emisión de la resolución de exención; por ello, el pronunciamiento de oficio, ultra petita y extra legal, que anula la vista de cargo y dispone el cobro directo y sin previo proceso administrativo vulnera un básico principio denominado prohibición de reformatio in peius, que significa que los pronunciamientos de la sentencia de instancia que no hayan sido impugnados por ninguno de los litigante quedan excluidos de toda posibilidad de revisión por parte del órgano jurisdiccional superior, al quedar delimitada la actividad decisoria, tanto subjetiva como objetivamente a lo planteado. Asimismo, se contradice el principio de congruencia como elemento del debido proceso y el art. 211-I del C.T.B.

Por otra parte, la autoridad demandada fundó su facultad de anular el acto administrativo en el art. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo y en el caso, el acto administrativo anulado, alcanza a la vista de cargo, la que según la AGIT no debió ser emitida, sino que debió cobrarse en forma directa sin juicios previos; sin embargo, tal precepto legal, cuando se trata de defecto de forma, a la autoridad le es prohibido aplicar una anulabilidad por cuanto esta se limita a los casos en que el acto no alcanzó su fin, lo cual no es evidente porque la vista de cargo estableció un pseudo tributo que se pretende reemplazar con la ejecución de una declaración (póliza) que ni siquiera cursa en el expediente o a los casos, en que el acto provoca indefensión, que no fue fundamento de la anulación dispuesta por la autoridad demandada.

Agregó que la propia AGIT, en muchos fallos, de manera expresa delimitó su competencia en razón del principio de congruencia, tal como ocurrió en las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0051/2012 de 9 de julio de 2012 y AGIT-RJ 0203/2012 de 9 abril de 2012.

Acusó también, la vulneración del derecho a la defensa, porque se dispuso el cobro directo de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan; sin embargo, respecto a la primera disposición, el fundamento de la resolución impugnada consiste en que la declaración de mercancías de importación a consumo con exoneración de tributos aduaneros bajo la modalidad de despacho inmediato, constituye una declaración jurada; es decir un título de ejecución tributaria y que por tanto, debió aplicarse el procedimiento previsto en el art. 10 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA) y en su defecto, el art. 108-6) el C.T.B.. En este punto transcribió los puntos ix, xvi y xvii de la resolución impugnada y apuntó que dicha argumentación vulnera el derecho a la defensa por cuanto, es erróneo el criterio de que la declaración de mercancías de importación con exoneración de tributos despachada bajo la modalidad de despacho inmediato constituye una declaración jurada y por tanto, un título de ejecución tributaria de inmediata ejecución o de ejecución forzosa, sin considerar que la declaración jurada a la que hace referencia el art. 108-I-6) del C.T.B., debe ser determinada por el sujeto pasivo sin ninguna intervención de la Administración, a lo que se denomina "autodeterminación", que en otros términos, consiste en que el sujeto pasivo, por si y de manera voluntaria, decide liquidar cuánto corresponde pagar por concepto de tributos.

Apuntó que en el caso concreto ni la Fundación ni la ADA CIDEPA Ltda, declararon en la Declaración de Importación (antes denominada Póliza de Importación) ningún monto a pagar, es más ninguna declaración de importación de tributos bajo la modalidad de despacho inmediato, determina o autoliquida ninguna deuda o mejor dicho, todas las declaraciones de esa naturaleza efectúan la autoliquidación de la deuda con cero (0) como tributo a pagar, por tanto, tampoco en la DUI C-10224 existe autodeterminación ni por el consignatario ni por el despachante de aduanas; es más dicha DUI no se encuentra ni fue puesta en conocimiento de la AGIT ni cursa en el expediente administrativo por lo que la suma que pretendía cobrar la Aduana, emerge y nace de la vista de cargo que efectúa una liquidación llamada "Liquidación de la Administración Aduanera", que fue sometida a presentación de descargos, para luego emitirse la Resolución determinativa que a su vez, fue impugnada en el recurso de alzada y posteriormente, en recurso jerárquico.

Continuó señalando que del precepto contenido en el art. 12 de la LGA, se infiere claramente que en materia aduanera, no se ha previsto la determinación mixta; es decir, que sobre la base de la Declaración de Mercancía que declara cero tributos, la Administración no tiene facultad de efectuar liquidaciones para luego – sin juicio previo – proceder a su cobro como dispuso la resolución jerárquica, lo que importa la flagrante violación al derecho a la defensa.

Finalmente, señaló que existe contradicción entre la resolución impugnada con las propias resoluciones de la AGIT, tales como las Resoluciones de Recurso jerárquico AGIT-RJ 505/2012 de 9 de julio y 663/2012 de 9 de julio.

### I.3. Petitorio.

Con esos argumentos solicitó se emita sentencia declarando probada la demanda y en consecuencia se anulen los referidos fallos dictados por la AGIT.

De la contestación de la demanda.

Citada con la demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y contestó a la demanda con memorial presentado el 17 e marzo de 2014, en el que apuntando que, no obstante que la resolución está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos, es pertinente remarcar y precisar lo siguiente:

Que debe tenerse presente que habiéndose emitido una vista de cargo, unificando procedimientos y la resolución determinativa, la Aduana Nacional inició una determinación de oficio cuyo procedimiento debe enmarcarse en las previsiones establecidas para el efecto, porque la mercancía fue sometida a control durante despacho con el sorteo al respectivo canal, y retirada del recinto aduanero con posterioridad a la autorización del levante, se tiene que los actos procesales deberían realizarse dentro de una fiscalización posterior, la cual se inicia con la notificación de la respectiva orden de fiscalización; no obstante, debe considerarse que este tipo de control, conforme consigna la RD 01-008-11, e efectúa con la finalidad de comprobar el correcto cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras, con posterioridad al despacho aduanero, siendo que en este caso, el despacho aduanero está pendiente de regularización.

En ese sentido, la Administración Aduanera realizó acciones dirigidas al cobro emergente de una DUI, cuya mercancía fue despachada sin el pago de tributos aduaneros, situación que se encontraba condicionada a la regularización con la presentación de la resolución que otorga la exención de pago de tributos; sin embargo, realizó sus acciones mediante una determinación de oficio que no se ajusta a lo señalado en los

arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310(RC.T.B.), emitiendo en forma directa la Vista de Cargo, unificando procedimientos, para dictar posteriormente, la Resolución determinativa, acto por el cual, se suplanta y desecha la declaración hecha por el contribuyente, la cual emerge de una autodeterminación efectuada por él mismo, es así que las actuaciones dirigidas al cobro de la obligación impaga – como efecto de la falta de solicitud de exención y del pago de impuestos internos – deben enmarcarse en lo señalado en el cuarto párraf. del art. 10 del RGLA (D.S. N° 25870), modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310(RC.T.B.); 11 y 12 de la LGA, las cuales permiten a la Administración Aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la DUI sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria. Asimismo, el procesamiento de los ilícitos tributarios, considerando que los mismos no están vinculados a una determinación de oficio efectuada en el marco de los arts. 95 y siguientes del C.T.B., debe efectuarse en observancia del art. 168 de la misma norma y de la RD 01-011-04 de la Aduana Nacional.

Por lo que en el presente caso, la Administración Aduanera debió verificar si el operador inició un trámite de exoneración tributaria que se encuentre pendiente o si cuenta con resolución de exención, considerando que de su procedencia dependerá la existencia de una obligación exigible, en ese sentido, se debe subsanar el procedimiento, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo de conformidad con lo previsto por los arts. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo y 55 del D.S. 27113, aplicables supletoriamente por mandato del art. 74 del C.T.B.

Sobre la supuesta contradicción con otras resoluciones jerárquicas, aclaró que no existe semejanza en los procesos.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadada la demanda.

Antecedentes administrativos.

Tanto la empresa demandante como la autoridad demandada, son uniformes al señalar los siguientes antecedentes que culminaron en la emisión de la resolución impugnada en el proceso:

El 7 de marzo de 2008, se registró y validó la DUI C 2989, bajo la modalidad despacho inmediato, consignada a Fundación contra el Hambre por la importación de 128.950 kilogramos de “trigo machacado fort. con soya”, presentada por la Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda., haciendo constar en el importe total a pagar la suma 0 (fs. 67-68 de la carpeta 2). En la página de información adicional de la declaración, se lee “la presente DUI se despacha de acuerdo a la RD 01-032-04 de 8 de octubre de 2004” (fs. 69).

El 8 de octubre de 2012, la Administración Aduanera emitió la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI 00206/2012, determinando la existencia de deuda tributaria y multa por omisión de pago en un monto total de 377.136,50 UFV, abriendo el plazo de treinta (30) días para la presentación de descargos (fs. 60 a 63).

La Fundación, ahora demandante, con memorial que cursa de fs. 16 a 21 vta., se apersonó y presentó descargos, señalando que la donación de alimentos fue realizada al amparo del PL-480; que se encuentra exenta del pago de tributos aduaneros, no obstante de ello, se presentó la solicitud de exención al Ministerio de Relaciones Exteriores, instancia que no se pronunció y por ello, no se regularizó la importación por causa de fuerza mayor. Al efecto, adjuntó la documental de fs. 22 a 50.

La Administración Aduanera emitió la Resolución determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 240-12 de 19 de diciembre de 2012, que declaró firme la Vista de Cargo y la sanción de 200 UFV por contravención aduanera, haciendo un total de 377.136,50 UFV, en aplicación del Art. 165 de la L. N° 2492 (C.T.B.) (fs. 11 a 12 de antecedentes de administrativos), resolución contra la que la Fundación planteó recurso de alzada, resuelto con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0265/2013 de 8 de abril, con la que se anuló la resolución determinativa con reposición de obrados hasa la Vista de Cargo y se dispuso se determine la existencia de deuda tributaria con relación a los despachos inmediatos observados (fs. 69 a 81 vta. de la carpeta 1).

Finalmente, interpuesto recurso jerárquico, la autoridad demandada, con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0783/2013 de 18 de junio, confirmó la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo ANGRLPZ-LAPLI 00206/2012 de 8 de octubre de 2012, inclusive, debiendo la Administración Aduanera aplicar los procedimientos previstos en el Cód. Trib. Boliviano, el D.S.27310, Reglamento a la Ley General de Aduanas y Resolución de Directorio N° RD 01-011-04, de 23 de marzo de 2004, para el cobro de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan; conforme establece el Inciso c), Parág. Idel art. 212 de la L. N° 3092 (Título V del C.T.B.).

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. y concluido el trámite se decretó autos para Sentencia.

Análisis del problema jurídico planteado.

La empresa demandante controvierte la decisión de la autoridad demandada en sentido de anular la resolución de alzada con reposición hasta la vista de cargo inclusive, y acusa la vulneración del debido proceso en su elemento congruencia porque “de oficio”, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), analizó el procedimiento de la vista de cargo y concluyó que no debió girarse porque correspondería el cobro directo en vía de ejecución tributaria, aspecto que no fue objeto de impugnación de manera que el procedimiento fue oficioso, ultra petita, extra legal y vulneratorio de los arts. 195-III y 198-e) de la L. N° 3092 y que además contradice lo resuelto en las resoluciones jerárquicas AGIT-RJ 505/2012 de 9 de julio y 663/2012 de 9 de julio.

También, señaló la vulneración del derecho a la defensa, al disponerse la nulidad de la resolución de alzada con reposición hasta la Vista de Cargo, ordenando la aplicación de los procedimientos previstos en el Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.), D.S.(D.S. N° 27310); el Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA) y Resolución de Directorio (RD) 01-011-04 de 23 de marzo de 2004, para el cobro directo de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan.

A efecto de resolver la controversia planteada, corresponde considerar lo siguiente:

#### IV.1. De la importación de mercancías con exención de pago de tributos aduaneros.

El art. 91 de la L.G.A., señala que la importación de mercancías para el consumo, con exoneración de tributos aduaneros independientemente de su clasificación arancelaria procederá cuando se importen para fines específicos y determinados en cada caso, en virtud de tratados o convenios internacionales o en contratos de carácter internacional suscritos por el Estado Boliviano, mediante los que se otorgue esta exoneración con observancia a las disposiciones de la presente ley y otras de carácter especial.

Conforme con la previsión del art. 128 concordante con el art. 129-11) del RLGA, dichas mercancías son internadas al territorio nacional mediante despacho inmediato. Por su parte, el art. 131 del mismo Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA) aprobado por D.S. N° 25870, vigente en el momento de la importación, señala: "... las donaciones procedentes del exterior y consignadas expresamente a instituciones de beneficencia para su distribución gratuita, así como las importaciones realizadas por el cuerpo diplomático y consular, Organismos Internacionales acreditados en el país y por entidades estatales, regularizarán los trámites de despachos inmediatos dentro del plazo improrrogable de sesenta (60) días con la presentación de la declaración de mercancías acompañada de la documentación de respaldo y la resolución de exoneración tributaria emitida por el Ministerio de Hacienda, en los casos que corresponda...".

En autos, la documental presentada por la Fundación demandante, específicamente la Resolución Administrativa 195 de 29 de mayo de 2002, da cuenta que el 16 de junio de 1954, el Gobierno Nacional y el Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, suscribieron un Acuerdo autorizando la cooperación entre los dos países, para proporcionar alimentos, suministros y equipo a través de las Agencias voluntarias, como parte de la Ley Pública 480 de los Estados Unidos, Título II, denominado "Programa de Alimentos para la Paz". Dentro de dicho convenio, USAID dona alimentos a las Agencias voluntarias para su distribución en Bolivia (fs. 22 a 23 carpeta 2). En la misma carpeta, de fs. 24 a 40, se encuentra el señalado acuerdo, en cuyo art. III, num. 2, indica que todo fondo monetario, materiales y equipo internados a Bolivia por el Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, en conformidad con dichos convenios sobre programas y proyectos, estarán exentos de impuestos, honorarios por servicios prestados, requisitos para inversión o depósito y controles sobre la moneda.

Continuando con el análisis, se tiene que la DUI C-2989 de 7 de marzo de 2008, refiere como proveedor a Food for the Hungry, Inc, con sede en Estados Unidos de Norteamérica y como importador a la Fundación contra el Hambre con sede en La Paz, Bolivia de 2.579 bultos conteniendo 128.950 kg. de trigo machacado con soya, y consignó como importe total a pagar la suma de Bs. 0,00.

A fs. 29, cursa la copia legalizada de un memorial suscrito por los representantes de la Fundación el 17 de abril de 2008 y dirigido al Director de Privilegios e Inmidades del Ministerio de Relaciones Exteriores, solicitando exención de gravámenes con relación a la mercancía importada con DUI C-10224.

De acuerdo al Informe Técnico AN/GRLPZ/LAPLI/2116/12 de 5 de octubre de 2012, cursante de fs. 64 a 65, que dio origen al procedimiento que culminó con la Resolución determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 240/2012 de 19 de diciembre de 2012, la Fundación no regularizó el despacho inmediato hasta esa fecha.

#### IV.2. Del procedimiento en los casos de incumplimiento en la presentación de la resolución de exención.

En el caso de la importación de mercancías bajo el régimen de despacho inmediato efectuadas al amparo del art. 91 de la LGA, que no hubieran sido regularizadas en el plazo de seis meses señalado por el art. 131 del RLGA, aprobado con D.S. N° 25870, vigente en el momento de la importación, no corresponde la aplicación del procedimiento señalado en el cuarto párraf. del art. 10 del R.G.L.A. (D.S. N° 25870), modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.); 11 y 12 de la L.G.A., que permite a la Administración Aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la DUI sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria. Tampoco el procesamiento de los ilícitos tributarios, considerando que los mismos no están vinculados a una determinación de oficio efectuada en el marco de los arts. 95 y siguientes del C.T.B., debe efectuarse en observancia del art. 168 de la misma norma y de la R.D. 01-011-04 de la Aduana Nacional.

La afirmación anterior, tiene sustento en que la Fundación contra el Hambre/Bolivia goza de exención por la importación de mercancía donada, por tratarse, conforme a la previsión del art. 91 de la L.G.A., de importaciones efectuadas para fines específicos en el marco de Tratados y Convenios Internacionales o en contratos de carácter internacional suscritos por el Estado Boliviano y únicamente si se cumple la previsión del art. 93 de la misma norma legal aduanera; es decir, que la mercancía importada sea objeto de comercialización final deben pagarse los impuestos correspondientes, motivo por el cual correspondía efectuar en el caso, el procedimiento de fiscalización conforme al entendimiento asumido por este Tribunal Supremo de Justicia, en Sentencias N° 166/2014 de 8 de agosto de 2014 y 236/2014 de 15 de septiembre, toda vez, que no existía una autodeterminación que a la luz del art. 10 del RLGA, permitiera efectuar el requerimiento de pago y consiguiente ejecución y así lo entendió la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT.LPZ/RA 0264/2013 de 8 de abril, indebidamente revocada por la AGIT.

#### V. Conclusiones.

En autos, por las características del problema planteado, se concluye que corresponde aplicar en la resolución de la demanda, el criterio esgrimido reiteradamente por esta Sala Plena, en sentido de que ante el incumplimiento en la presentación de resolución de exoneración de tributos aduaneros en los casos de importación de mercancías con exención de tributos aduaneros, corresponde a la Administración Aduanera efectuar un procedimiento de fiscalización, criterio que además se sustenta en la norma contenida en el art. 9-b) de la LGA, que señala que la obligación de pago en Aduanas, se genera por modificación o incumplimiento de las condiciones o fines a que está sujeta una mercancía extranjera importada bajo exención total o parcial de tributos, sobre el valor residual de las mercancías importadas.



POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara PROBADA la demanda, y en su mérito revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0783/2013 de 18 de junio y el auto motivado complementario AGIT-RJ 0068/2013 de 4 de julio y mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0265/2013 de 8 de abril.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



114

**Fundación Contra el Hambre Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 74 a 82 vta., en la que el representante legal de la Fundación contra el Hambre/Bolivia (Food for the Hungry International/Bolivia) impugna la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0782/2013 emitida el 18 de junio de 2013, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 134 a 136 vta., réplica de fs. 140 a 141, dúplica de fs. 144, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada; y.

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que el 15 y el 19 de noviembre de 2012, fue notificada la Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda. y la Fundación con la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI 204/2012 de 8 de octubre de 2012, por haber vencido el plazo de sesenta días otorgado para la regularización de la importación con exoneración de tributos, bajo la modalidad de despacho inmediato, para la Declaración de Importación C-10224; es decir, que giró la vista de cargo, por no haberse presentado la Resolución de Exención de Tributos, no obstante que la solicitud fue presentada a la Cancillería del Estado Plurinacional sin que hasta la fecha de la demanda se hubiera pronunciado sobre su procedencia.

Mediante Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 238/2012 de 19 de diciembre de 2012, se declaró firme la Vista de Cargo contra la que se planteó recurso de alzada, resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0264/2013 de 8 de abril, que determinó anular la resolución determinativa con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo inclusive y dispuso que la Administración Aduanera inicie una fiscalización posterior conforme con los arts. 104 del C.T.B., 48 y 49 del D.S. N° 27310 y la RD 01-008-11, acto que fue impugnado por la Administración Aduanera, cuyo recurso jerárquico mereció la resolución que impugna en el presente proceso, porque al confirmar la resolución de alzada, dispuso el cobro de la deuda de manera directa sin previo proceso; disponiendo asimismo, que previo al cobro, se verifique si el operador inició un trámite de exoneración tributaria que se encuentre pendiente o si cuenta con resolución de exención.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusó la violación del debido proceso y el derecho a la defensa, porque conforme se evidencia en los antecedentes, la instancia de impugnación en alzada, al anular obrados hasta el vicio más antiguo no se pronunció sobre otros aspectos que habían sido motivo del recurso de alzada, tales como la errónea calificación del ilícito de omisión de pago y de la contravención por vencimiento de plazo, así como que la donación de alimentos se encuentra exenta de pago de tributos aduaneros.

Sin embargo, la resolución jerárquica, al haber considerado improcedente la nulidad dispuesta por la autoridad inferior, determinó otra nulidad por otra causa y omitió pronunciarse con la facultad ex novo (de nuevo) sobre los otros dos aspectos demandados en el recurso de alzada. Agregó que sobre la omisión de pronunciamiento existe jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia que anula obrados por incumplimiento del deber de pronunciarse sobre aspectos demandados y no resueltos en primera instancia, "como efecto de fallar en otros a favor del demandante" (sic). Sala Social y Administrativa, A.S. N° 376 de 26 de septiembre de 2012.

Señaló también, la vulneración del debido proceso por pronunciamiento ultra petita y extra legal porque de la revisión del recurso jerárquico interpuesto por la Aduana, se evidencia haberse alegado como agravio, la incorrecta nulidad dispuesta en la resolución de alzada y no se planteó ningún argumento relativo al cobro directo de las declaraciones de importación que no hayan sido regularizadas por falta de

pronunciamiento en la emisión de la resolución de exención; por ello, el pronunciamiento de oficio, ultra petita y extra legal, que anula la vista de cargo y dispone el cobro directo y sin previo proceso administrativo vulnera un básico principio denominado prohibición de reformatio in peius, que significa que los pronunciamientos de la sentencia de instancia que no hayan sido impugnados por ninguno de los litigante quedan excluidos de toda posibilidad de revisión por parte del órgano jurisdiccional superior, al quedar delimitada la actividad decisoria, tanto subjetiva como objetivamente a lo planteado. Asimismo, se contradice el principio de congruencia como elemento del debido proceso y el art. 211-I del C.T.B.

Por otra parte, la autoridad demandada fundó su facultad de anular el acto administrativo en el art. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo y en el caso, el acto administrativo anulado, alcanza a la vista de cargo, la que según la AGIT no debió ser emitida, sino que debió cobrarse en forma directa sin juicios previos; sin embargo, tal precepto legal, cuando se trata de defecto de forma, a la autoridad le es prohibido aplicar una anulabilidad por cuanto esta se limita a los casos en que el acto no alcanzó su fin, lo cual no es evidente porque la vista de cargo estableció un pseudo tributo que se pretende reemplazar con la ejecución de una declaración (póliza) que ni siquiera cursa en el expediente o a los casos, en que el acto provoca indefensión, que no fue fundamento de la anulación dispuesta por la autoridad demandada.

Agregó que la propia AGIT, en muchos fallos, de manera expresa delimitó su competencia en razón del principio de congruencia, tal como ocurrió en las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0051/2012 de 9 de julio de 2012 y AGIT-RJ 0203/2012 de 9 abril de 2012.

Acusó también, la vulneración del derecho a la defensa, porque se dispuso el cobro directo de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan; sin embargo, respecto a la primera disposición, el fundamento de la resolución impugnada consiste en que la Declaración de Mercancías de importación a consumo con exoneración de tributos aduaneros bajo la modalidad de despacho inmediato, constituye una declaración jurada; es decir un título de ejecución tributaria y que por tanto, debió aplicarse el procedimiento previsto en el art. 10 del R. L.G.T.(R.L.G.A.) y en su defecto, el art. 108-6) el C.T.B.. En este punto transcribió los puntos ix, xvi y xvii de la resolución impugnada y apuntó que dicha argumentación vulnera el derecho a la defensa por cuanto, es erróneo el criterio de que la Declaración de Mercancías de Importación con exoneración de tributos despachada bajo la modalidad de despacho inmediato constituye una declaración jurada y por tanto, un título de ejecución tributaria de inmediata ejecución o de ejecución forzosa, sin considerar que la declaración jurada a la que hace referencia el art. 108-I-6) del C.T.B., debe ser determinada por el sujeto pasivo sin ninguna intervención de la Administración, a lo que se denomina "autodeterminación", que en otros términos, consiste en que el sujeto pasivo, por si y de manera voluntaria, decide liquidar cuánto corresponde pagar por concepto de tributos.

Apuntó que en el caso concreto ni la Fundación ni la Ada Cidepa Ltda, declararon en la declaración de importación (antes denominada póliza de importación) ningún monto a pagar, es más ninguna declaración de importación de tributos bajo la modalidad de despacho inmediato, determina o autoliquidada ninguna deuda o mejor dicho, todas las declaraciones de esa naturaleza efectúan la autoliquidación de la deuda con cero (0) como tributo a pagar, por tanto, tampoco en la DUI C-10224 existe autodeterminación ni por el consignatario ni por el despachante de aduanas; es más dicha DUI no se encuentra ni fue puesta en conocimiento de la AGIT ni cursa en el expediente administrativo por lo que la suma que pretendía cobrar la Aduana, emerge y nace de la vista de cargo que efectúa una liquidación llamada "Liquidación de la Administración Aduanera", que fue sometida a presentación de descargos, para luego emitirse la resolución determinativa que a su vez, fue impugnada en el recurso de alzada y posteriormente, en recurso jerárquico.

Continuó señalando que del precepto contenido en el art. 12 de la L.G.A., se infiere claramente que en materia aduanera, no se ha previsto la determinación mixta; es decir, que sobre la base de la Declaración de Mercancía que declara cero tributos, la Administración no tiene facultad de efectuar liquidaciones para luego-sin juicio previo-proceder a su cobro como dispuso la resolución jerárquica, lo que importa la flagrante violación al derecho a la defensa.

Finalmente, señaló que existe contradicción entre la resolución impugnada con las propias resoluciones de la AGIT, tales como las Resoluciones de Recurso jerárquico AGIT-RJ 505/2012 de 9 de julio y 663/2012 de 9 de julio.

### I.3. Petitorio.

Con esos argumentos solicitó se emita sentencia declarando probada la demanda y en consecuencia se anulen los referidos fallos dictados por la AGIT.

De la contestación de la demanda.

Citada con la demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y contestó a la demanda con memorial presentado el 9 de abril de 2014, en el que apuntando que, no obstante que la resolución está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos, es pertinente remarcar y precisar lo siguiente:

Que debe tenerse presente que habiéndose emitido una vista de cargo, unificando procedimientos y la resolución determinativa, la Aduana Nacional inició una determinación de oficio cuyo procedimiento debe enmarcarse en las previsiones establecidas para el efecto, porque la mercancía fue sometida a control durante despacho con el sorteo al respectivo canal, y retirada del recinto aduanero con posterioridad a la autorización del levante, se tiene que los actos procesales deberían realizarse dentro de una fiscalización posterior, la cual se inicia con la notificación de la respectiva orden de fiscalización; no obstante, debe considerarse que este tipo de control, conforme consigna la RD 01-008-11, e efectúa con la finalidad de comprobar el correcto cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras, con posterioridad al despacho aduanero, siendo que en este caso, el despacho aduanero está pendiente de regularización.

En ese sentido, la Administración Aduanera realizó acciones dirigidas al cobro emergente de una DUI, cuya mercancía fue despachada sin el pago de tributos aduaneros, situación que se encontraba condicionada a la regularización con la presentación de la resolución que otorga la exención de pago de tributos; sin embargo, realizó sus acciones mediante una determinación de oficio que no se ajusta a lo señalado en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.), emitiendo en forma directa la Vista de Cargo, unificando procedimientos, para dictar posteriormente,

la resolución determinativa, acto por el cual, se suplanta y desecha la declaración hecha por el contribuyente, la cual emerge de una autodeterminación efectuada por él mismo, es así que las actuaciones dirigidas al cobro de la obligación impaga-como efecto de la falta de solicitud de exención y del pago de impuestos internos-deben enmarcarse en lo señalado en el cuarto párrafo del art. 10 del RGLA (D.S. N° 25870), modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.); 11 y 12 de la L.G.A., las cuales permiten a la Administración Aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la DUI sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria. Asimismo, el procesamiento de los ilícitos tributarios, considerando que los mismos no están vinculados a una determinación de oficio efectuada en el marco de los arts. 95 y ss. del C.T.B., debe efectuarse en observancia del art. 168 de la misma norma y de la RD 01-011-04 de la Aduana Nacional.

Por lo que en el presente caso, la Administración Aduanera debió verificar si el operador inició un trámite de exoneración tributaria que se encuentre pendiente o si cuenta con resolución de exención, considerando que de su procedencia dependerá la existencia de una obligación exigible, en ese sentido, se debe subsanar el procedimiento, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo de conformidad con lo previsto por los arts. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo y 55 del D.S. N° 27113, aplicables supletoriamente por mandato del art. 74 del C.T.B.

Sobre la supuesta contradicción con otras resoluciones jerárquicas, aclaró que no existe semejanza en los procesos.

#### II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda.

Antecedentes administrativos.

Tanto la empresa demandante como la autoridad demandada, son uniformes al señalar los siguientes antecedentes que culminaron en la emisión de la resolución impugnada en el proceso:

El 22 de junio de 2008, se registró y validó la DUI C 10224, bajo la modalidad despacho inmediato, consignada a Fundación contra el Hambre por la importación de 19.500 kilogramos de mezcla de maíz y soya, despachada por la Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda., haciendo constar en el importe total a pagar la suma 0 (fs. 67-68). En la página de información adicional de la declaración, se lee "la presente DUI se despacha de acuerdo a la RD 01-032-04 de 8 de octubre de 2004" (fs. 69).

El 8 de octubre de 2012, la Administración Aduanera emitió la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI 00204/2012, determinando la existencia de deuda tributaria y multa por omisión de pago en un monto total de 44.659,58 UFV, abriendo el plazo de treinta (30) días para la presentación de descargos (fs. 60 a 63).

La Fundación, ahora demandante, se apersonó y presentó descargos, señalando que la donación de alimentos fue realizada al amparo del PL-480; que se encuentra exenta del pago de tributos aduaneros, no obstante de ello, se presentó la solicitud de exención al Ministerio de Relaciones Exteriores, instancia que no se pronunció y por ello, no se regularizó la importación por causa de fuerza mayor. Al efecto, adjuntó la documental de fs. 22 a 50.

La Administración Aduanera emitió la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 238/2012 de 19 de diciembre de 2012, que declaró firme la Vista de Cargo y la sanción de 200 UFV por contravención aduanera, haciendo un total de 44.659, 59 UFV, en aplicación del art. 165 de la L. N° 2492 (C.T.B.) (fs. 11 a 12 de antecedentes de administrativos), resolución contra la que la Fundación planteó recurso de alzada, resuelto con resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0264/2013 de 8 de abril, con la que se anuló la resolución determinativa con reposición de obrados hasta la vista de cargo y se dispuso se determine la existencia de deuda tributaria con relación a los despachos inmediatos observados (fs. 69 a 81 vta. de la carpeta 1).

Finalmente, interpuesto recurso jerárquico, la autoridad demandada, con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0782/2013 de 18 de junio, confirmó la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la vista de cargo ANGRLPZ-ELALA 132/2011, N° 132/2011, de 22 de noviembre de 2011, inclusive, debiendo la Administración Aduanera aplicar los procedimientos previstos en el Código Tributario Boliviano, el Decreto Supremo 27310, R. L.G.T. y Resolución de Directorio N° RD 01-011-04, de 23 de marzo de 2004, para el cobro de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan; conforme establece el inciso c), Parág. I del art. 212 de la L. N° 3092 (Título V del C.T.B.).

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., y concluido el trámite se decretó autos para Sentencia.

Análisis del problema jurídico planteado.

La empresa demandante controvierte la decisión de la autoridad demandada en sentido de anular la resolución de alzada con reposición hasta la vista de cargo inclusive, y acusa la vulneración del debido proceso en su elemento congruencia porque "de oficio", la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), analizó el procedimiento de la vista de cargo y concluyó que no debió girarse porque correspondería el cobro directo en vía de ejecución tributaria, aspecto que no fue objeto de impugnación de manera que el procedimiento fue oficioso, ultra petita, extra legal y vulneratorio de los arts. 195-III y 198-e) de la Ley 3092 y que además contradice lo resuelto en las resoluciones jerárquicas AGIT-RJ 505/2012 de 9 de julio y 663/2012 de 9 de julio.

También, señaló la vulneración del derecho a la defensa, al disponerse la nulidad de la resolución de alzada con reposición hasta la Vista de Cargo, ordenando la aplicación de los procedimientos previstos en el Código Tributario Boliviano (C.T.B.), Decreto Supremo (D.S. N° 27310); el RL.G.T.(RL.G.A.) y Resolución de Directorio (RD) 01-011-04 de 23 de marzo de 2004, para el cobro directo de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan.

A efecto de resolver la controversia planteada, corresponde considerar lo siguiente:

#### IV.1. De la importación de mercancías con exención de pago de tributos aduaneros.

El art. 91 de la L.G.A., señala que la importación de mercancías para el consumo, con exoneración de tributos aduaneros-independientemente de su clasificación arancelaria - procederá cuando se importen para fines específicos y determinados en cada caso, en virtud de Tratados o Convenios Internacionales o en contratos de carácter internacional suscritos por el Estado Boliviano, mediante los que se otorgue esta exoneración con observancia a las disposiciones de la presente ley y otras de carácter especial.

Conforme con la previsión del art. 128 concordante con el art. 129-11) del RL.G.A., dichas mercancías son internadas al territorio nacional mediante despacho inmediato. Por su parte, el art. 131 del mismo R. L.G.T., aprobado por D.S. N° 25870, vigente en el momento de la importación, señala: "... las donaciones procedentes del exterior y consignadas expresamente a instituciones de beneficencia para su distribución gratuita, así como las importaciones realizadas por el Cuerpo Diplomático y Consular, Organismos Internacionales acreditados en el país y por entidades estatales, regularizarán los trámites de despachos inmediatos dentro del plazo improrrogable de 60 días con la presentación de la declaración de mercancías acompañada de la documentación de respaldo y la resolución de exoneración tributaria emitida por el Ministerio de Hacienda, en los casos que corresponda...".

En autos, la documental presentada por la Fundación demandante, específicamente la R. A. N° 195 de 29 de mayo de 2002, da cuenta que el 16 de junio de 1954, el Gobierno Nacional y el Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, suscribieron un Acuerdo autorizando la cooperación entre los dos países, para proporcionar alimentos, suministros y equipo a través de las Agencias voluntarias, como parte de la L. P. N° 480 de los Estados Unidos, Título II, denominado "Programa de Alimentos para la Paz". Dentro de dicho convenio, USAID dona alimentos a las Agencias voluntarias para su distribución en Bolivia (fs. 31 a 32 carpeta 1). En la misma carpeta, de fs. 28 a 33, se encuentra el señalado acuerdo, en cuyo art. III, num. 2, indica que todo fondo monetario, materiales y equipo internados a Bolivia por el Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, en conformidad con dichos convenios sobre programas y proyectos, estarán exentos de impuestos, honorarios por servicios prestados, requisitos para inversión o depósito y controles sobre la moneda.

Continuando con el análisis, se tiene que la DUI C-10224 de 22 de julio de 2008, refiere como proveedor a Food for the Hungry, Inc, con sede en Estados Unidos de Norteamérica y como importador a la Fundación contra el Hambre con sede en La Paz, Bolivia de 780 bultos conteniendo 19.500 kg. de mezcla maíz soya, y consignó como importe total a pagar la suma de Bs. 0,00.

La copia legalizada de fs. 29, consistente en un memorial suscrito por los representantes de la Fundación, da cuenta de que fue suscrito el 8 de septiembre de 2008 y dirigido al Director de Privilegios e Inmunidades del Ministerio de Relaciones Exteriores, solicitando exención de gravámenes con relación a la mercancía importada con DUI C-10224.

De acuerdo al Informe Técnico AN/GRLPZ/LAPLI/2116/12 de 5 de octubre de 2012, cursante de fs. 64 a 65, que dio origen al procedimiento que culminó con la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 238/12 de 19 de diciembre de 2012, la Fundación no regularizó el despacho inmediato hasta esa fecha.

#### IV.2. Del procedimiento en los casos de incumplimiento en la presentación de la resolución de exención.

En el caso de la importación de mercancías bajo el régimen de despacho inmediato efectuadas al amparo del art. 91 de la L.G.A., que no hubieran sido regularizadas en el plazo de seis meses señalado por el art. 131 del RL.G.A., aprobado con D.S. N° 25870, vigente en el momento de la importación, no corresponde la aplicación del procedimiento señalado en el cuarto párrafo del art. 10 del RGLA (D.S. N° 25870), modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.); 11 y 12 de la L.G.A., que permite a la Administración Aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la DUI sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria. Tampoco el procesamiento de los ilícitos tributarios, considerando que los mismos no están vinculados a una determinación de oficio efectuada en el marco de los arts. 95 y ss. del C.T.B., debe efectuarse en observancia del art. 168 de la misma norma y de la RD 01-011-04 de la Aduana Nacional.

La afirmación anterior, tiene sustento en que la Fundación contra el Hambre/Bolivia goza de exención por la importación de mercancía donada, por tratarse, conforme a la previsión del art. 91 de la L.G.A., de importaciones efectuadas para fines específicos en el marco de Tratados y Convenios Internacionales o en contratos de carácter internacional suscritos por el Estado Boliviano y únicamente si se cumple la previsión del art. 93 de la misma norma legal aduanera; es decir, que la mercancía importada sea objeto de comercialización final deben pagarse los impuestos correspondientes, motivo por el cual correspondía efectuar en el caso, el procedimiento de fiscalización conforme al entendimiento asumido por este Tribunal Supremo de Justicia, en Sentencias 166/2014 de 8 de agosto de 2014 y 236/2014 de 15 de septiembre, toda vez, que no existía una autodeterminación que a la luz del art. 10 del RL.G.A., permitiera efectuar el requerimiento de pago y consiguiente ejecución y así lo entendió la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0264/2013 de 8 de abril, indebidamente revocada por la AGIT.

#### V. Conclusiones.

En autos, por las características del problema planteado, se concluye que corresponde aplicar en la resolución de la demanda, el criterio esgrimido reiteradamente por esta Sala Plena, en sentido de que ante el incumplimiento en la presentación de resolución de exoneración de tributos aduaneros en los casos de importación de mercancías con exención de tributos aduaneros, corresponde a la Administración Aduanera efectuar un procedimiento de fiscalización, criterio que además se sustenta en la norma contenida en el art. 9-b) de la L.G.A., que señala que la obligación de pago en Aduanas, se genera por modificación o incumplimiento de las condiciones o fines a que está sujeta una mercancía extranjera importada bajo exención total o parcial de tributos, sobre el valor residual de las mercancías importadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara PROBADA la demanda, y en su mérito revoca la Resolución de Recurso

Jerárquico AGIT-RJ 0782/2013 de 18 de junio y el auto motivado complementario AGIT-RJ 00067/2013 de 4 de julio y mantiene firme y subsistente la resolución de recurso de alzada ARIT.LPZ/RA 0264/2013 de 8 de abril.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



115

**Fundación Contra el Hambre Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 76 a 84 vta., en la que el representante legal de la Fundación contra el Hambre/Bolivia (Food for the Hungry International/Bolivia) y el representante legal de la Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda., impugnan la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0785/2013 emitida el 18 de junio de 2013, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 120 a 123 vta., réplica de fs. 127 a 128, dúplica de fs. 132, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señalan que el 15 y el 19 de noviembre de 2012, fue notificada la Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda. y la Fundación respectivamente, con la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI 213/2012 de 8 de octubre de 2012, por haber vencido el plazo de sesenta días otorgado para la regularización de la importación con exoneración de tributos de mercancía, bajo la modalidad de despacho inmediato, para la Declaración de Importación C-9841; es decir, que giró la vista de cargo, por no haberse presentado la resolución de exención de tributos, no obstante que la solicitud fue presentada a la Cancillería del Estado Plurinacional sin que hasta la fecha de la demanda se hubiera pronunciado sobre su procedencia.

Mediante Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI N° 244/2012 de 19 de diciembre de 2012, se declaró firme la Vista de Cargo contra la que se planteó recurso de alzada, resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0267/2013 de 8 de abril, que determinó anular la resolución determinativa con reposición de obrados hasta la vista de cargo inclusive y dispuso que la Administración Aduanera inicie una fiscalización posterior conforme con los arts. 104 del C.T.B., 48 y 49 del D.S. N° 27310 y la RD 01-008-11, acto que fue impugnado por la Administración Aduanera, cuyo recurso jerárquico mereció la resolución que impugnan en el presente proceso, porque al confirmar la resolución de alzada pero con otro fundamento y otro efecto, dispuso el cobro de la deuda de manera directa sin previo proceso; disponiendo asimismo, que previo al cobro, se verifique si el operador inició un trámite de exoneración tributaria que se encuentre pendiente o si cuenta con resolución de exención.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusaron la violación del debido proceso y el derecho a la defensa, porque conforme se evidencia en los antecedentes, la instancia de impugnación en alzada, al anular obrados hasta el vicio más antiguo no se pronunció sobre otros aspectos que habían sido motivo del recurso de alzada, tales como la errónea calificación del ilícito de omisión de pago y de la contravención por vencimiento de plazo, así como que la donación de alimentos se encuentra exenta de pago de tributos aduaneros.

Sin embargo, la resolución jerárquica, al haber considerado improcedente la nulidad dispuesta por la autoridad inferior, determinó otra nulidad por otra causa y omitió pronunciarse con la facultad ex novo (de nuevo) sobre los otros dos aspectos demandados en el recurso de alzada. Agregó que sobre la omisión de pronunciamiento existe jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia que anula obrados por incumplimiento del deber de pronunciarse sobre aspectos demandados y no resueltos en primera instancia, "como efecto de fallar en otros a favor del demandante" (sic). Sala Social y Administrativa, A.S. N° 376 de 26 de septiembre de 2012.

Acusaron también, la vulneración del debido proceso por pronunciamiento ultra petita y extra legal porque de la revisión del recurso jerárquico interpuesto por la Aduana, se evidencia haberse alegado como agravio, la incorrecta nulidad dispuesta en la resolución de alzada y

no se planteó ningún argumento relativo al cobro directo de las declaraciones de importación que no hayan sido regularizadas por falta de pronunciamiento en la emisión de la resolución de exención; por ello, el pronunciamiento de oficio, ultra petita y extra legal, que anula la vista de cargo y dispone el cobro directo y sin previo proceso administrativo vulnera un básico principio denominado prohibición de reformatio in peius, que significa que los pronunciamientos de la sentencia de instancia que no hayan sido impugnados por ninguno de los litigante quedan excluidos de toda posibilidad de revisión por parte del órgano jurisdiccional superior, al quedar delimitada la actividad decisoria, tanto subjetiva como objetivamente a lo planteado. Asimismo, se contradice el principio de congruencia como elemento del debido proceso y se vulnera el art. 211-I del C.T.B.

Por otra parte, la autoridad demandada fundó su facultad de anular el acto administrativo en el art. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo y en el caso, el acto administrativo anulado, alcanza a la vista de cargo, la que según la AGIT no debió ser emitida, sino que debió cobrarse en forma directa sin juicios previos; sin embargo, tal precepto legal, cuando se trata de defecto de forma, a la autoridad le es prohibido aplicar una anulabilidad por cuanto esta se limita a los casos en que el acto no alcanzó su fin, lo cual no es evidente porque la vista de cargo estableció un pseudo tributo que se pretende reemplazar con la ejecución de una declaración (póliza) que ni siquiera cursa en el expediente o a los casos, en que el acto provoca indefensión, que no fue fundamento de la anulación dispuesta por la autoridad demandada.

Agregaron que la propia AGIT, en muchos fallos, de manera expresa delimitó su competencia en razón del principio de congruencia, tal como ocurrió en las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0051/2012 de 9 de julio de 2012 y AGIT-RJ 0203/2012 de 9 abril de 2012.

Acusaron también, la vulneración del derecho a la defensa, porque se dispuso el cobro directo de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan; sin embargo, respecto a la primera disposición, el fundamento de la resolución impugnada consiste en que la Declaración de Mercancías de importación a consumo con exoneración de tributos aduaneros bajo la modalidad de despacho inmediato, constituye una declaración jurada; es decir un título de ejecución tributaria y que por tanto, debió aplicarse el procedimiento previsto en el art. 10 del R. L.G.T.(R.L.G.A.) y en su defecto, el art. 108-6) el C.T.B.. En este punto transcribió los puntos xix, xvi y xvii de la resolución impugnada y apuntó que dicha argumentación vulnera el derecho a la defensa por cuanto, es erróneo el criterio de que la Declaración de Mercancías de Importación con exoneración de tributos despachada bajo la modalidad de despacho inmediato constituye una declaración jurada y por tanto, un Título de Ejecución Tributaria de inmediata ejecución o de ejecución forzosa, sin considerar que la declaración jurada a la que hace referencia el art. 108-I-6) del C.T.B., debe ser determinada por el sujeto pasivo sin ninguna intervención de la Administración, a lo que se denomina "autodeterminación", que en otros términos, consiste en que el sujeto pasivo, por si y de manera voluntaria, decide liquidar cuánto corresponde pagar por concepto de tributos.

Apuntaron que en el caso concreto ni la Fundación ni la Ada Cidepa Ltda., declararon en la Declaración de Importación (antes denominada Póliza de Importación) ningún monto a pagar, es más ninguna declaración de importación con exoneración de tributos bajo la modalidad de despacho inmediato, determina o autoliquidada ninguna deuda o mejor dicho, todas las declaraciones de esa naturaleza efectúan la autoliquidación de la deuda con cero como tributo a pagar, por tanto, tampoco en la DUI C-9841 existe autodeterminación ni por el consignatario ni por el despachante de aduanas; es más dicha DUI no se encuentra ni fue puesta en conocimiento de la AGIT ni cursa en el expediente administrativo por lo que la suma que pretendía cobrar la Aduana, emerge y nace de la vista de cargo que efectúa una liquidación llamada "liquidación de la administración aduanera", que fue sometida a presentación de descargos, para luego emitirse la resolución determinativa que a su vez, fue impugnada en el recurso de alzada y posteriormente, en recurso jerárquico.

Continuaron señalando que del precepto contenido en el art. 12 de la L.G.A., se infiere claramente que en materia aduanera, no se ha previsto la determinación mixta; es decir, que sobre la base de la declaración de mercancía que declara cero (0) tributos, la Administración no tiene facultad de efectuar liquidaciones para luego sin juicio previo proceder a su cobro como dispuso la resolución jerárquica, lo que importa flagrante violación al derecho a la defensa.

Finalmente, señalaron que existe contradicción entre la resolución impugnada con las propias resoluciones de la AGIT, tales como las Resoluciones de Recurso jerárquico AGIT-RJ 505/2012 de 9 de julio y 663/2012 de 9 de julio.

### I.3. Petitorio.

Con esos argumentos solicitaron se emita sentencia declarando probada la demanda y en consecuencia se anulen los referidos fallos dictados por la AGIT.

De la contestación de la demanda.

Citada con la demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y contestó a la demanda con memorial presentado el 28 de marzo de 2014, en el que apuntando que, no obstante que la resolución está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos, es pertinente remarcar y precisar lo siguiente:

Que debe tenerse presente que habiéndose emitido una vista de cargo, unificando procedimientos y la resolución determinativa, la Aduana Nacional inició una determinación de oficio cuyo procedimiento debe enmarcarse en las previsiones establecidas para el efecto, porque la mercancía fue sometida a control durante despacho con el sorteo al respectivo canal, y retirada del recinto aduanero con posterioridad a la autorización del levante, se tiene que los actos procesales deberían realizarse dentro de una fiscalización posterior, la cual se inicia con la notificación de la respectiva orden de fiscalización; no obstante, debe considerarse que este tipo de control, conforme consigna la RD 01-008-11, se efectúa con la finalidad de comprobar el correcto cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras, con posterioridad al despacho aduanero, siendo que en este caso, el despacho aduanero está pendiente de regularización.

En ese sentido, la Administración Aduanera realizó acciones dirigidas al cobro emergente de una DUI, cuya mercancía fue despachada sin el pago de tributos aduaneros, situación que se encontraba condicionada a la regularización con la presentación de la resolución que otorga la exención de pago de tributos; sin embargo, realizó sus acciones mediante una determinación de oficio que no se ajusta a lo señalado en los

arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310, emitiendo en forma directa la vista de cargo, unificando procedimientos, para dictar posteriormente, la Resolución Determinativa, acto por el cual, se suplanta y desecha la declaración hecha por el contribuyente, la cual emerge de una autodeterminación efectuada por él mismo, es así que las actuaciones dirigidas al cobro de la obligación impaga – como efecto de la falta de solicitud de exención y del pago de impuestos internos – deben enmarcarse en lo señalado en el cuarto párrafo del art. 10 del RGLA (D.S. N° 25870), modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.); 11 y 12 de la Ley No. 1990, las cuales permiten a la Administración Aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la DUI sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria. Asimismo, el procesamiento de los ilícitos tributarios, considerando que los mismos no están vinculados a una determinación de oficio efectuada en el marco de los arts. 95 y ss. de la L. N° 2492, debe efectuarse en observancia del art. 168 de la misma norma y de la RD 01-011-04 de la Aduana Nacional.

En el presente caso, la Administración Aduanera no siguió los procedimientos establecidos en las normas, sus actuaciones vulneraron la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa del sujeto pasivo, por consiguiente una vez evidenciados los vicios de nulidad en el proceso de determinación, no correspondió ingresar al fondo, por lo que de conformidad con lo previsto por los arts. 36-II de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113, aplicables supletoriamente por mandato del art. 74 de la L. N° 2492, correspondió confirmar la resolución de alzada, anulando obrados hasta la vista de cargo inclusive, debiendo la Administración Aduanera aplicar los procedimientos previstos en la normativa vigente.

Sobre la supuesta contradicción con otras resoluciones jerárquicas, aclaró que no existe semejanza en los procesos.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda.

Antecedentes administrativos.

Corresponde señalar los siguientes antecedentes que culminaron en la emisión de la resolución impugnada en el proceso:

El 15 de julio de 2008, se registró y validó la DUI C 9841, bajo la modalidad despacho inmediato, consignada a Fundación contra el Hambre por la importación de 2.599 sacos de lenteja, despachada por la Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda., haciendo constar en el importe total a pagar la suma 0 (fs. 67-68). En la página de información adicional de la declaración, se lee “la presente DUI se despacha de acuerdo a la RD 01-032-04 de 8 de octubre de 2004” (fs. 69).

El 8 de octubre de 2012, la Administración Aduanera emitió la vista de cargo AN-GRLPZ-LAPLI 00213/2012, estableciendo la existencia de deuda tributaria en un monto total de 480.526,29 UFV, por contravención de omisión de pago que incluye tributo omitido, intereses y multa del 100% del tributo omitido, más la sanción por la contravención aduanera por vencimiento de plazo; abriendo el plazo de 30 días para la presentación de descargos (fs. 60 a 63).

La Fundación y la Agencia Despachante de Aduanas CIDEPA Ltda., ahora demandantes, se apersonaron y presentaron descargos, señalando que la donación de alimentos fue realizada al amparo del PL-480; que se encuentra exenta del pago de tributos aduaneros, no obstante de ello, se presentó la solicitud de exención al Ministerio de Relaciones Exteriores, sin embargo a la fecha la autoridad competente es decir el Ministerio de Hacienda, ni el Ministerio de Relaciones Exteriores, no se pronunciaron y por ello, no se regularizó la importación por causa de fuerza mayor. Al efecto, adjuntó la documental de fs. 22 a 50.

La Administración Aduanera emitió la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 244/2012 de 19 de diciembre de 2012, que declaró firme la vista de cargo y la sanción de 200 UFV por contravención aduanera, haciendo un total de 480.526, 29 UFV, (fs. 11 a 12 de antecedentes de administrativos), resolución contra la que la Fundación y la ADA plantearon recurso de alzada, resuelto con resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0267/2013 de 8 de abril, con la que se anuló la resolución determinativa con reposición de obrados hasta la vista de cargo y dispuso que la administración aduanera aplique los procedimientos previstos en los arts. 104 de la L. N° 2492, 48 y 49 del D.S. N° 27310 y la RND 01-008-11, con la finalidad de determinar la existencia o inexistencia de deuda tributaria con relación a los despachos inmediatos observados (fs. 69 a 81 vta. del Anexo 1).

Finalmente, interpuesto recurso jerárquico, la autoridad demandada, con resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 0785/2013 de 18 de junio, confirmó la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la vista de cargo AN-GRLPZ-LAPLI 00213/2012, de 8 de octubre de 2012, inclusive, debiendo la administración aduanera aplicar los procedimientos previstos en el Código Tributario Boliviano, el D.S. N° 27310, R. L.G.T., y Resolución de Directorio N° RD 01-011-04, de 23 de marzo de 2004, para el cobro de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan; conforme establece el inciso b), parág. I del art. 212 de la L. N° 3092 (Título V del C.T.B.).

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., y concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

Análisis del problema jurídico planteado.

La empresa demandante controvierte la decisión de la autoridad demandada en sentido de anular la resolución de alzada con reposición hasta la vista de cargo inclusive, y acusa la vulneración del debido proceso en su elemento congruencia porque “de oficio”, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), analizó el procedimiento de la vista de cargo y concluyó que no debió girarse porque correspondería el cobro directo en vía de ejecución tributaria, aspecto que no fue objeto de impugnación de manera que el procedimiento fue oficioso, ultra petita, extra legal y vulneratorio de los arts. 195-III y 198-e) de la L. N° 3092 y que además contradice lo resuelto en las resoluciones jerárquicas AGIT-RJ 505/2012 de 9 de julio y 663/2012 de 9 de julio.

También, señalaron la vulneración del derecho a la defensa, al disponerse la nulidad de la resolución de alzada con reposición hasta la Vista de Cargo, ordenando la aplicación de los procedimientos previstos en el Código Tributario Boliviano, Decreto Supremo (D.S. N° 27310); el

R. L.G.T. (RL.G.A.) y Resolución de Directorio (R.D.) 01-011-04 de 23 de marzo de 2004, para el cobro directo de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan.

A efecto de resolver la controversia planteada, corresponde considerar lo siguiente:

IV.1. De la importación de mercancías con exención de pago de tributos aduaneros.

El art. 91 de la L.G.A., señala que la importación de mercancías para el consumo, con exoneración de tributos aduaneros independientemente de su clasificación arancelaria procederá cuando se importen para fines específicos y determinados en cada caso, en virtud de Tratados o Convenios Internacionales o en contratos de carácter internacional suscritos por el Estado Boliviano, mediante los que se otorgue esta exoneración con observancia a las disposiciones de la presente ley y otras de carácter especial.

Conforme con la previsión del art. 128 concordante con el art. 129-11) del R. L.G.T. (RL.G.A.) aprobado por D.S. N° 25870, dichas mercancías son internadas al territorio nacional mediante despacho inmediato. Por su parte, el art. 131 del citado Reglamento vigente en el momento de la importación, señala: "... las donaciones procedentes del exterior y consignadas expresamente a instituciones de beneficencia para su distribución gratuita, así como las importaciones realizadas por el cuerpo diplomático y consular, organismos internacionales acreditados en el país y por entidades estatales, regularizarán los trámites de despachos inmediatos dentro del plazo improrrogable de 60 días con la presentación de la declaración de mercancías acompañada de la documentación de respaldo y la resolución de exoneración tributaria emitida por el Ministerio de Hacienda, en los casos que corresponda...".

En autos, la documental presentada por la fundación demandante, específicamente la R. A. N° 195 de 29 de mayo de 2002, da cuenta que el 16 de junio de 1954, el Gobierno Nacional y el Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, suscribieron un Acuerdo autorizando la cooperación entre los dos países, para proporcionar alimentos, suministros y equipo a través de las Agencias voluntarias, como parte de la L. P. N° 480 de los Estados Unidos, Título II, denominado "Programa de Alimentos para la Paz". Dentro de dicho convenio, USAID dona alimentos a las Agencias voluntarias para su distribución en Bolivia (fs. 22 a 23 anexo 1). En el mismo anexo, de fs. 26 a 29, se encuentra el señalado acuerdo, en cuyo art. III, num. 2, indica que todo fondo monetario, materiales y equipo internados a Bolivia por el Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, en conformidad con dichos convenios sobre programas y proyectos, estarán exentos de impuestos, honorarios por servicios prestados, requisitos para inversión o depósito y controles sobre la moneda.

Continuando con el análisis, se tiene que la DUI C-9841 de 15 de julio de 2008, refiere como proveedor a Food for the Hungry, Inc, con sede en Estados Unidos de Norteamérica y como importador a la Fundación contra el Hambre con sede en La Paz, Bolivia de 2599 bultos conteniendo 129.950 kg. de lentejas y consignó como importe total a pagar la suma de Bs. 0,00.

La copia legalizada de fs. 50, consistente en un memorial suscrito por los representantes de la Fundación, da cuenta de que fue suscrito el 8 de septiembre de 2008 y dirigido al Director de Privilegios e Inmunidades del Ministerio de Relaciones Exteriores, solicitando exención de gravámenes con relación a la mercancía importada con DUI C-9841.

De acuerdo al Informe Técnico AN/GRLPZ/LAPLI/2116/12 de 5 de octubre de 2012, cursante de fs. 64 a 65, que dio origen al procedimiento que culminó con la resolución determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 242/12 de 19 de diciembre de 2012, la Fundación no regularizó el despacho inmediato hasta esa fecha.

IV.2. Del procedimiento en los casos de incumplimiento en la presentación de la resolución de exención.

En el caso de la importación de mercancías bajo el régimen de despacho inmediato efectuadas al amparo del art. 91 de la L.G.A., que no hubieran sido regularizadas en el plazo de seis meses señalado por el art. 131 del RL.G.A., aprobado con D.S. N° 25870, vigente en el momento de la importación, no corresponde la aplicación del procedimiento señalado en el cuarto párrafo del art. 10 del RGLA (D.S. N° 25870), modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.); 11 y 12 de la L.G.A., que permite a la Administración Aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la DUI sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria. Tampoco el procesamiento de los ilícitos tributarios, considerando que los mismos no están vinculados a una determinación de oficio efectuada en el marco de los arts. 95 y siguientes del C.T.B., debe efectuarse en observancia del art. 168 de la misma norma y de la RD 01-011-04 de la Aduana Nacional.

La afirmación anterior, tiene sustento en que la Fundación contra el Hambre/Bolivia goza de exención por la importación de mercancía donada, por tratarse, conforme a la previsión del art. 91 de la L.G.A., de importaciones efectuadas para fines específicos en el marco de Tratados y Convenios Internacionales o en contratos de carácter internacional suscritos por el Estado Boliviano y únicamente si se cumple la previsión del art. 93 de la misma norma legal aduanera; es decir, que la mercancía importada sea objeto de comercialización final deben pagarse los impuestos correspondientes, motivo por el cual correspondía efectuar en el caso, el procedimiento de fiscalización conforme al entendimiento asumido por este Tribunal Supremo de Justicia, en Sentencias N° 166/2014 de 8 de agosto y 236/2014 de 15 de septiembre, toda vez, que no existía una autodeterminación que a la luz del art. 10 del RL.G.A., permitiera efectuar el requerimiento de pago y consiguiente ejecución y así lo entendió la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0264/2013 de 8 de abril, indebidamente revocada por la AGIT.

V. Conclusiones.

En autos, por las características del problema planteado, se concluye que corresponde aplicar en la resolución de la demanda, el criterio esgrimido reiteradamente por esta Sala Plena, en sentido de que ante el incumplimiento en la presentación de resolución de exoneración de tributos aduaneros en los casos de importación de mercancías con exención de tributos aduaneros, corresponde a la Administración Aduanera efectuar un procedimiento de fiscalización, criterio que además se sustenta en la norma contenida en el art. 9-b) de la



L.G.A., que señala que la obligación de pago en Aduanas, se genera por modificación o incumplimiento de las condiciones o fines a que está sujeta una mercancía extranjera importada bajo exención total o parcial de tributos, sobre el valor residual de las mercancías importadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara PROBADA la demanda, y en su mérito revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0785/2013 de 18 de junio y el auto motivado complementario AGIT-RJ 0070/2013 de 4 de julio y mantiene firme y subsistente la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0267/2013 de 8 de abril.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



116

**Y.P.F.B. Transporte S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 91 a 97, interpuesta por Javier Fernando Basta Ghetti en representación de la Sociedad YPFB TRANSPORTE S.A., en la que impugnan la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1014/2013 emitida el 15 de julio de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 133 a 136, el memorial de fs. 139 a 145 presentado por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en su condición de tercero interesado, la réplica de fs. 149 a 151, dúplica de fs. 155 a 155 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La sociedad demandante señaló que la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales Santa Cruz con Orden de Fiscalización N° 0010OFE00058 notificada el 26 de agosto de 2010, dio inicio al procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de la gestión 2008, concluida la fiscalización emitió la vista de cargo SIN/GSH/DF/VC/099/2010 de 25 de noviembre, para luego de presentados los descargos emitir la Resolución Determinativa N° 17-000024-11 de 28 de febrero de 2011; interpuesto el recurso de alzada por YPFB Transporte el mismo fue rechazado, lo que motivó la interposición de acción de amparo constitucional, concediéndose la tutela solicitada y por consiguiente ordenó se tramiten los recursos administrativos; una vez admitido el recurso de alzada se dictó la Resolución ARIT-SCZ/RA 272/2012 confirmando la resolución determinativa, la misma que fue anulada mediante Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1074/2012, motivo por el cual se emitió la Resolución ARIT-SCZ/RA 0064/2013 confirmando la resolución determinativa, resolución que impugnada concluyó con la emisión de la Resolución AGIT-RJ 1014/2013 de 15 de julio de 2013 que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que la norma legal que otorga la exención tributaria es el "Acuerdo entre el gobierno de la República de Bolivia y el gobierno de la República Federativa del Brasil, para la exención de impuestos relativos a la implementación del proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil", suscrito en Brasilia el 5 de agosto de 1996 y, el objeto de la exención tributaria son las operaciones que comprenden la ejecución del proyecto; añade que el D.S. N° 24488 de 31 de enero de 1997, instituye las normas legales para la aplicación del Acuerdo disposición que en su art. 1 hace referencia a la aplicación de la exención al financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguro "y sus correspondientes pagos", lo que debe entenderse que se refiere efectivamente a los intereses, ya que los pagos de capital, no son objeto de gravamen alguno.

Agregó, que el D.S. N° 24488, además de ratificar la exención expresa fijada por la L. N° 1755, estableció el procedimiento para hacer efectiva la exención respecto al IVA, pero no fija un procedimiento para efectivizar la exención del IUE ni del IT de las operaciones locales de financiamiento, cuya situación hace que estas operaciones se rijan por el Acuerdo que establece la exención de dichos impuestos a la operación de financiamiento. Con relación a la exención del IUE, motivo de la presente acción, el D.S. N° 24488 no se refiere a esta exención,

sin embargo la posición del Gobierno de Bolivia fue que dicha aclaración no era necesaria conforme consta en la nota DGPTI-5.41 N° 035/2005 de 18 de marzo, la que textualmente señala "...En el presente caso, el financiamiento fue producto de préstamos no bancarios obtenidos en el país, ese acto no constituye hecho generador de ningún tipo de impuesto contenido en la L. N° 843, por tanto, no vemos necesario complementar el D.S. N° 24488 para aclarar la aplicación de las exenciones por ese hecho económico.

Añadió que debe entenderse que la aplicación de la exención a favor de YPFB Transporte S.A. en lo que respecta al IUE generado por los intereses percibidos de G.T.B. por los préstamos Mezzanine y Subordinado obedece a las previsiones contenidas en el Acuerdo y de manera general al D.S. N° 24488, pues no tendría sentido restringir la aplicación de la exención únicamente al IUE-BE, es decir beneficiar solo a financiadores extranjeros encareciendo los préstamos otorgados por bolivianos, o solo aplicar el Acuerdo con relación al IVA y no así al resto de los impuestos cuando se trate de financiamientos locales, sobre todo porque el Acuerdo es claro al indicar que el mismo tiene por objeto liberar de los impuestos vigentes y futuros a las operaciones de financiamiento, crédito y sus correspondientes pagos y remesas a terceros, entendiéndose por pago a los intereses, ya que los pagos de capital no son objeto de gravamen alguno.

Señaló que del contenido de la Certificación MHE N° 001/2011 de 6 de enero, emitido por el Ministerio de Hidrocarburos, se ha establecido que los financiamientos otorgados por YPFB Transporte S.A. a G.T.B. a través de los préstamos Mezzanine y Subordinado, han sido invertidos en la construcción del Gasoducto Bolivia-Brasil y por ende los intereses pagados por G.T.B. a YPFB Transporte S.A. son sujetos a la exención establecida en el Convenio, por lo que no corresponde lo señalado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en el inciso xii, página 34 de la Resolución Jerárquica, donde establece que las notas de crédito por el IVA beneficiarán a la empresa G.T.B. y no así a YPFB Transporte, demostrándose de esta forma la indebida valoración de la certificación emitida y la indebida aplicación de la normativa jurídica aplicable al objeto de la exención tributaria.

Refiere que tanto la Administración Tributaria como la AGIT consideran que el contribuyente beneficiado con la exención tributaria es la empresa encargada de la ejecución de la construcción del gasoducto Bolivia-Brasil, identificada en la Empresa Gas Transboliviano (G.T.B.), afirmación que no resulta correcta, en atención a que si se analiza el IVA, este grava la venta de bienes muebles y servicios, recayendo la obligación de pago en cabecera de quien presta o vende el servicio; el IT grava las transacciones comerciales, el alcanzado por el impuesto es quien percibe el recurso económico, es decir quien presta o vende el servicio; el IUE alcanza a las utilidades de las empresas cuya obligación de pago recae sobre el sujeto que percibió la utilidad, es decir por quien prestó o vendió el servicio; incluso en caso del IUE-BE, el contribuyente es la persona del extranjero a la que se le remesa el pago, por lo que en ninguno de los casos anteriores, G.T.B. se habría constituido en el sujeto pasivo de los impuestos, en consecuencia no tiene sentido el generar una obligación tributaria a favor de un sujeto sobre el que no recae dicha obligación, por el contrario, el sujeto pasivo de los señalados impuestos, es decir quien presta o vende el servicio es quien en definitiva incorpora la alícuota de los mismos en los precios de venta o de prestación de servicios, para el presente caso se referiría al interés que por el financiamiento percibiría YPFB Transporte S.A., situación que encarece el costo de bienes, servicios y financiamiento, en consecuencia de no seguir el método de interpretación literal y desconocer lo dispuesto en la L. N° 1755, se estaría encareciendo la construcción del gasoducto Bolivia-Brasil.

Finalmente, sostuvo que YPFB Transporte (ex Transredes S.A.), siempre manifestó su oposición a la determinación de la deuda tributaria, y expresó que con la única finalidad de aminorar riesgos y pasivos tributarios por impuestos omitidos inexistentes, así como actualización, intereses y sanciones, se presentaron los formularios de rectificación de declaración jurada del IUE, correspondientes a la gestión objeto de fiscalización, en ese sentido, a momento de presentar los formularios de rectificación se dejó expresa constancia de que las declaraciones juradas rectificatorias presentadas no constituían, ni podían interpretarse, menos considerarse como aceptación, reconocimiento explícito o implícito de las pretensiones e interpretaciones tributarias insertas en las vistas de cargo, menos una renuncia a sus derechos, recursos o acciones de impugnación, ya que de ninguna manera corresponde cargo alguno menos adeudo tributario porque los ingresos percibidos están exentos del pago del IUE.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1014/2013 de 15 de julio de 2013 y la Resolución Determinativa N° 17-000024-11 de 28 de febrero de 2011.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), se apersonó al proceso y respondió negativamente, mediante memorial que cursa de fs. 133 a 136 vta., señalando que del Papel de Trabajo "Intereses Subordinados-G.T.B. Gestión 2008", se advierte que cada uno de los registros de la Cuenta 1.440110.01 tiene referencia a cada factura emitida por pago de intereses, en ese sentido, es evidente que las facturas N° 22, 231, 22, 138 y 68, fueron la base de la determinación de la deuda tributaria establecida por la administración tributaria, las cuales corresponden al pago de intereses por el financiamiento recibido por la empresa G.T.B., de parte de la empresa YPFB Transporte (ex Transredes), en ese sentido G.T.B. solicita la devolución de impuestos por el IVA pagado por intereses, por lo que el Estado devolverá mediante nota de crédito por el importe pagado por IVA, es así que la devolución de los impuestos pagados por conceptos descritos en el art. 1 del D.S. N° 24488, cuyo inciso c) incluye los pagos por financiamiento interno, va en beneficio de G.T.B. y no así de YPFB Transporte, toda vez que esta empresa facturó por concepto de intereses, habiendo este impuesto repercutido en la empresa ejecutora.

Argumentó que las notas Cite: DGPTI-5.41 N° 35/2005 y DGPTI-5.41 N° 128/2005, emitidas por el Viceministerio de Política Tributaria, permiten dilucidar y aclarar cuestionamientos, la primera nota señala "En el presente caso el financiamiento fue producto de préstamos no bancarios obtenidos en el país, ese acto no constituye hecho generador de ningún tipo de impuesto contenido en la L. N° 843" determinando así que no se necesitaba una complementación al D.S. N° 24488, es decir que prevea un tratamiento en relación al pago de los intereses a la empresa nacional (Transredes), siendo que originalmente se estableció para las remesas, que se encuentran señaladas en el inciso c) del art. 1 del acuerdo; la segunda nota señala "Por su parte la empresa TRANSREDES, como financiador percibe intereses por el préstamo otorgado,

rendimiento que se encuentra sujeto al cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la L. N° 843 y sus decretos reglamentarios", mencionando en un párrafo posterior que respecto al tratamiento del IVA por concepto de intereses, se emitirán Notas de Crédito Fiscal para el pago del importe correspondiente por parte de G.T.B., de esta forma se mantiene el concepto de que el impuesto que repercute en el ejecutor no debe ser asumido por éste.

Sobre las declaraciones juradas rectificatorias alegó que la Declaración Jurada que dio lugar a las observaciones formuladas por la Administración Tributaria mediante proceso de determinación de oficio, fue sustituida por una nueva declaración, en la cual el contribuyente autodeterminó que los intereses formaban parte de los ingresos brutos de fuente boliviana gravados, procediendo a compensar la utilidad neta obtenida con las pérdidas acumuladas, situación por la cual desaparecieron las observaciones resultante de la Fiscalización, es así que persiste la existencia de una autodeterminación que establece que tales ingresos son considerados a efectos de la determinación de la utilidad neta imponible, siendo así que en el hipotético caso de que la Declaración Jurada rectificatoria hubiera establecido un impuesto a pagar, correspondería a la Administración Tributaria proceder al cobro, todo en aplicación del art. 78-II de la L. N° 2492 (C.T.B.).

#### II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa planteada, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Cursa a fs. 2 de antecedentes administrativos, la Orden de Fiscalización N° 0010OFE00058 de 24 de agosto de 2010, cuyo alcance es la verificación de los hechos y/o elementos correspondiente al impuesto sobre las utilidades de las empresas, relacionado a la emisión de facturas por concepto de intereses percibidos por la gestión 2008.

Cursa también, la Vista de Cargo CITE: SIN/GSH/DF/VC/099/2010 de 25 de noviembre de 2010, determinando una deuda por el IUE de Bs.11.353.165; monto que incluye el tributo omitido, los intereses y la sanción por omisión de pago (fs. 113 a 117 de antecedentes administrativos).

YPFB Transporte S.A. presentó memorial de descargos acompañando como prueba entre otros- Anexo del Acuerdo entre el gobierno de Bolivia y Brasil, L. N° 1755 de 23 de enero de 1997, D.S. N° 24488 de 31 de enero de 1997, D.S. N° 24930 de 30 de diciembre de 1997, D.S. N° 25415 de 11 de junio de 1999, carta de 18 de marzo de 2005 suscrita por el Ministerio de Hacienda, carta de 31 de octubre de 2005 suscrita por el Viceministro de Política Tributaria, Informe de la Dirección de Auditoría Interna del Ministerio de Hidrocarburos, D.S. N° 26043 de 5 de enero de 2001 (fs. 412-486 de antecedentes administrativos).

El Informe de Conclusiones CITE: SIN/GSH/DF/INF/844/2010, señala que Transredes S.A. no ha demostrado que se encuentra liberada o beneficiada de la exención, en consecuencia determina que los descargos presentados son insuficientes para desvirtuar los reparos contenidos en la Vista de Cargo (fs. 487-499 de antecedentes administrativos). YPFB Transporte S.A., con memorial de 12 de enero de 2011, presentó pruebas de reciente obtención a la vista de cargo, consistentes en Certificado MHD 001/2001 de 6 de enero de 2011, facturas del préstamo subordinado y del préstamo Mezzanine, Acuerdo suscrito entre Bolivia y Brasil, fs. 501 a 562 de antecedentes administrativos, asimismo cursa de fs. 563-577 el Informe Complementario al Informe de Conclusiones, CITE: SIN/GSH/DF/INF/091/2011 de 22 de febrero de 2011, ratificando la deuda liquidada en la Vista de Cargo, por considerar que los descargos presentados son insuficientes para desvirtuar los reparos contenidos en la vista de cargo CITE: SIN/GSH/DF/VC/099/2010.

El 25 de febrero de 2011, YPFB Transporte S.A. presentó ante la Administración Tributaria la Declaración Jurada Rectificatoria de la Gestión Fiscal 2008, correspondiente al F-500 N° de Orden 7833072842, la cual rectifica el F-500 N° 7832033631 presentada el 19 de marzo de 2010; y hace constar que el 24 de febrero de 2011 se ha presentado declaración jurada rectificatoria, asimismo manifiesta que la declaración jurada presentada no constituye, ni puede interpretarse ni ser considerada como la aceptación, reconocimiento explícito o implícito de las pretensiones e interpretaciones tributarias señaladas en la vista de cargo ni como la renuncia a ninguno de sus derechos y/o acciones de impugnación, sino que la rectificatoria fue efectuada con el único y exclusivo propósito de aminorar los riesgos y pasivo tributarios por impuestos omitidos inexistentes, así como sus consecuentes accesorios (fs.578 a 584 de antecedentes administrativos).

El 28 de febrero de 2011, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-000024-11, resolviendo determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, la inexistencia de la deuda tributaria de acuerdo al pago efectuado mediante las declaraciones jurada rectificatoria con N° de Orden 7833072842 por el contribuyente YPFB Transporte S.A., el importe rectificado asciende a Bs. 20.506.318, por lo que ordena el archivo de obrados (fs. 596 a 619 de antecedentes administrativos).

La citada Resolución Administrativa fue confirmada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, mediante Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0064/2013 de 20 de febrero de 2013 (fs. 446 a 459 del Anexo 3).

Dicha Resolución fue impugnada por YPFB Transporte S.A., mediante recurso jerárquico, el mismo que fue resuelto con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1014/2013 de 15 de julio de 2013, pronunciada por la AGIT, que confirmó la Resolución de alzada. (fs. 565 a 583 del Anexo 3).

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC).

Cursa también, el memorial presentado por Boris Walter López Ramos en representación de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en calidad de tercero interesado en el proceso, mediante el cual propugna la Resolución Jerárquica AGIT RJ 1014/2013 de 15 de julio, por lo que solicita se declare improbadada la demanda (fs. 139 a 144 vta.).

Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia, conforme consta a fs. 157 de obrados.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

IV.1. En autos, el objeto de la controversia consiste en determinar si los intereses pagados por G.T.B. a YPFB Transporte S.A. son sujetos a la exención previstas en el Acuerdo suscrito entre el Gobierno de Bolivia y la República Federativa del Brasil. Asimismo, si la declaración jurada rectificatoria sustituye a la declaración jurada original con relación a los datos que se rectifican, con todos los efectos de la primera.

IV.2. Establecida la controversia, corresponde señalar que el art. 19 de la L. N° 2492 (C.T.B.) establece:

“I. Exención es la dispensa de la obligación tributaria materia; establecida expresamente por ley”.

“II La ley que establezca exenciones, deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración”.

El art. 78 de la citada ley determina que:

“I. Las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes la suscriben en los términos señalados por este Código”.

“II. Podrán rectificarse a requerimiento de la administración tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante.

También podrán rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la administración tributaria. Los límites, formas, plazos y condiciones de las declaraciones rectificatorias serán establecidas mediante Reglamento.

En todos los casos, la declaración jurada rectificatoria sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican”.

“III. No es rectificatoria la declaración jurada que actualiza cualquier información o dato brindado a la Administración Tributaria no vinculados a la determinación de la Deuda Tributaria. En estos casos, la nueva información o datos brindados serán los que tome como válidos la Administración Tributaria a partir de su presentación”.

Por otra parte, el art. 1 del D.S. N° 24488, Exención de Impuestos Relativos a la implementación del Proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil, de 31 de enero de 1997, establece:

Art. 1.- Las operaciones liberadas del pago de impuestos creados o por crearse, como efecto del acuerdo para la exención de impuestos relativos a la implementación del Proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil, son los siguientes:

c) Financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguro y sus correspondientes pagos de remesas al exterior.

IV. 3. Conclusiones.

En el marco jurídico precedente, las pretensiones deducidas en la demanda y con base en los antecedentes administrativos, se tiene que el Acuerdo para Exención de Impuestos relativos a la Implementación del Proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil de 5 de agosto de 1996, ratificado mediante L. N° 1755 de 23 de enero de 1997 y reglamentado por D.S. N° 24488 de 31 de enero de 1997, en su art. 1 determina que estarán exentas de los impuestos actualmente vigentes en las diversas esferas de competencia de las Partes Contratantes, así como de aquellos que se creen en el futuro por las autoridades competentes de las referidas Partes, las operaciones que comprenden: a) La importación de bienes y servicio destinados a su uso directo o incorporación en la construcción del Gasoducto Bolivia-Brasil; b) Las compras, suministros y circulación locales de bienes y servicios directamente destinados al uso directo o a la incorporación en la construcción del mencionado Gasoducto; c) Financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguro y sus correspondientes pagos y remesas a terceros. Asimismo, dispone que estas exenciones serán aplicables cuando dichas operaciones sean realizadas o contratadas por los ejecutores del Gasoducto, directamente o por intermedio de empresas especialmente seleccionadas por ellos para este fin.

En ese orden, el art. 1 del D.S. N° 24488 de 31 de enero de 1997 señala que las operaciones liberadas del pago de impuestos creados o por crearse como efecto del Acuerdo para la exención son: a) Las importaciones definitivas de bienes destinados a su uso directo o incorporación en la construcción del gasoducto, b) Las compras, suministros y circulación local de bienes y servicios directamente destinados a su uso o incorporación en la construcción del mencionado gasoducto y c) Financiamiento, crédito, cambio de divisas, seguro y sus correspondientes pagos y remesas al exterior.

Por otra parte, el citado Decreto determinó diversos mecanismos para su cumplimiento por parte del ejecutor del Proyecto Petrobras S.A.

Se tiene también, que posteriormente mediante D.S. N° 25415 de 11 de junio de 1999 se designa a la Empresa Gas Transboliviano (G.T.B.) como ejecutora del Gasoducto Bolivia-Brasil, para realizar obras adicionales las realizadas por PETROBRAS S.A., y en su art. 2 determinó que los procedimientos establecidos en los D.S. N° 24488 de 31 de enero de 1997 y 24930 de 30 de diciembre de 1997, son aplicables para las operaciones exentas relacionadas con la construcción del Gasoducto, que sean ejecutados por G.T.B.

YPFB Transporte S.A. presentó en calidad de descargo el Certificado MHE N° 001/2011, emitido por el Certificado de Hidrocarburos, por el cual certifica: "El financiamiento recibido por la empresa Gas Trans Boliviano S.A. (G.T.B.) de parte de la empresa YPFB Transporte (Ex Transredes) a través de los préstamos Mezzanine y Subordinado, fue utilizado en la Construcción del Proyecto del Gasoducto Bolivia-Brasil.

Para tal efecto, se dio cumplimiento a los requisitos establecidos en la Resolución Administrativa N° 069 de 13 de agosto de 2001, presentando para tal efecto la documentación pertinente en relación de dos Contratos de préstamos, y las Facturas del Préstamo subordinado N° 005318, N° 0005482, N° 0005685, N° 0005977, N° 0006197, N° 0006386, N° 0006566, N° 0006845, N° 0007157, N° 7367, N° 240, N° 22, N° 231, N° 22, N° 138, N° 68, N° 188, N° 109 y las facturas del préstamo mezzanine N° 0005753, N° 0005496, N° 0005965, N° 0005998 y N° 0006779 emitidas por la empresa YPFB Transporte S.A. (Ex Transredes), lo cual respalda el pago de intereses por los Préstamos recibidos.

El Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEFP) a través de las instancias que considere conveniente deberá realizar el cálculo para determinar el monto de IVA, IT u otro impuesto correspondiente a cada factura, a objeto de que sea considerado en la emisión de las Notas de Crédito fiscal respectiva.

Servicio: A los efectos del Préstamo Subordinado y Mezzanine

Beneficiario: Gas Trans Boliviano S.A. (G.T.B.)".

En caso de autos, las indicadas Facturas Nos. 22, 231, 22,138 y 68, fueron la base de la determinación de la deuda tributaria.

Se concluye entonces, que de acuerdo a lo señalado precedentemente el Estado devolverá mediante notas de crédito fiscal el importe pagado por IVA, por lo que la devolución de acuerdo con el inc. c) del D.S. N° 24488, que incluye los pagos por financiamiento interno, va en beneficio de G.T.B. y no así de YPFB, en atención a que esta empresa emitió las facturas por pago de intereses, habiendo dicho monto repercutido en la empresa ejecutora, es decir que el impuesto que repercute en el ejecutor no debe ser asumido por éste.

Por otra parte, la Nota Cite: DGPTI-5.41 N° 035/2005 de 18 de marzo de 2005, emitida por el Viceministerio de Política Tributaria (fs. 441) en su último párrafo señala: "En el presente caso el financiamiento fue producto de préstamos no bancarios obtenidos en el país, ese acto no constituye hecho generador de ningún tipo de impuesto contenido en la L. N° 843, por lo tanto, no vemos necesario complementar el D.S. N° 24488 para aclarar la aplicación de las exenciones por ese hecho económico"; es decir, se estableció que había necesidad de complementar el decreto supremo antes citado, por cuanto dicho acto no constituye hecho generador para el ejecutor. Asimismo, la nota DGPTI-5.41 N° 128/2005, emitida por el Viceministerio de Política Tributaria el 31 de octubre de 2005, señala "...G.T.B. obtuvo financiamiento de la empresa Transredes S.A., el cual, tanto en el acuerdo mencionado como en el inciso c) del art. 1 del D.S. N° 24488 está considerado como un servicio liberado. Por su parte, la empresa Transredes como financiador percibe intereses por el préstamo otorgado, rendimiento que se encuentra sujeto al cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la L. N° 843 y sus decretos reglamentarios", la nota también aclara que el TGN emite Notas de Crédito a favor de G.T.B. como empresa ejecutora del gasoducto por los importes correspondientes al IVA, valores que serán entregados por G.T.B. a Transredes para pagar el IVA generado por la percepción de intereses resultantes del préstamo efectuado; por lo que la Autoridad de Impugnación Tributaria correctamente concluyó que la carga impositiva concerniente a la generación de impuestos debe ser asumida por el financiador, situación contraria a la observada en relación al IVA, el cual sería trasladado en el precio de venta del servicio (financiamiento), lo cual denota que la exención alcanzaría al ejecutor G.T.B. y no así para YPFB Transporte; evidenciándose además que el beneficiario final de la devolución del IVA es YPFB Transporte S.A. (ex Transredes S.A).

Corresponde también dejar expresamente establecido que el D.S. N° 24488 identificó la exención de la retención IUE-BE, en el entendido que las retenciones efectuadas por remesas por concepto de pago de interés por préstamos efectuados de financiadores del exterior, son las que están exentas del IUE, empero no incluye el IUE que pueda resultar de ingresos provenientes por concepto de financiamiento interno, como sucede en el caso de autos.

En cuanto al argumento de la empresa recurrente que debe entenderse que la aplicación de la exención a favor de YPFB Transporte S.A. en lo que respecta al IUE generado por los intereses percibidos de G.T.B. por los préstamos Mezzanine y Subordinado obedece a las previsiones contenidas en el Acuerdo y de manera general al D.S. N° 24488, y que según su criterio no tendría sentido restringir la aplicación de la exención únicamente al IUE-BE; corresponde señalar que en materia de exención tributaria nada puede darse por sobreentendido, en atención a que el único método aplicable para la interpretación de la exención es el literal, conforme establece el art. 8-III de la L. N° 2492 (C.T.B.), por consiguiente ni el Acuerdo suscrito entre Bolivia y Brasil, menos el D.S. N° 24488, establecen expresamente la exención del IUE por la percepción de intereses, por consiguiente la empresa demandante no ha demostrado que se encuentre liberada del pago del IUE por concepto de los intereses percibidos como financiador, aspecto que debe estar expresamente determinado en la ley por mandato del art. 19 del Cód. Trib. Bolivia.

Ahora bien, en cuanto al argumento expresado por la empresa demandante relativo a que realizó la rectificación de la declaración jurada con el único fin de aminorar riesgos y pasivos tributarios, corresponde puntualizar que la propia ley tributaria en su art. 78 dispone que, las declaraciones juradas se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben, las mismas pueden rectificarse en la forma que señala la citada norma legal, y en todos los casos, la declaración jurada sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican, de ahí que la sustituye para todos los efectos legales, en ese sentido, la declaración jurada efectuada por el sujeto pasivo, se constituye en una de las formas de determinación de la deuda tributaria, conforme prevé el inc. 1 parág. I del art. 93 de la L. N° 2492.

En obrados, la empresa recurrente YPFB TRANSPORTE S.A presentó Declaración Jurada rectificatoria, por lo que extinguió de manera voluntaria el reparo determinado en la vista de cargo, como consecuencia de ello, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-000024-11 de 28 de febrero de 2011, determinando la inexistencia de la deuda tributaria de acuerdo al pago efectuado mediante la declaración jurada rectificatoria con N° de Orden 7833072842, correspondiente a la gestión 2008, y el dispuso el archivo correspondiente.

En síntesis, la empresa demandante al haber rectificado la declaración jurada original, procediendo a compensar la utilidad neta obtenida con las pérdidas acumuladas, realizó una autodeterminación en sentido que los intereses formaban parte de los ingresos brutos de fuente boliviana gravados, declaración jurada rectificatoria promovida por voluntad del sujeto pasivo, sin que exista en obrados prueba alguna que el contribuyente haya sido sometido a presión a tiempo de rectificar la declaración jurada original, por lo que con dicho acto volitivo extinguió el reparo y dio lugar a la emisión de la respectiva resolución que declaró la inexistencia de la deuda tributaria, por cuya razón la resolución determinativa emitida no podía modificar lo autodeterminado por el propio sujeto pasivo.

Por lo expuesto anteriormente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria aplicó correctamente la normativa pertinente, no siendo evidente las infracciones acusadas por la empresa demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1014/2013 de 15 de julio de 2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



117

**Gerencia Distrital Potosí del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 32 a 37 vta., en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1065/2013 de 17 de julio de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 121 a 124 vta., réplica de fs. 130 a 131, dúplica de fs. 134 a 134 vta., antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señaló que a través de la información remitida por las Administradoras del Fondo de Pensiones, asumió conocimiento que en la planilla de sueldos de los periodos fiscales abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y noviembre de 2008, de la Empresa de Servicios Ambientales Asociación de Ingenios Potosí S.A. (EPSA –AIP- SA), existía personal dependiente que percibía salario o sueldo superior a los Bs. 7.000.-, información que debía ser remitida a través del módulo Da Vinci RC-IVA, obligación que al haber sido omitida configuró una contravención a lo dispuesto en la RND N° 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, por ello se labraron los correspondientes autos iniciales de sumario contravencional y consecuentemente se emitieron las resoluciones sancionatorias de 26 de noviembre de 2011, actuados que fueron impugnados y a consecuencia de ello se emitió la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0017/2012 de 6 de febrero, que revocó las Resoluciones Sancionatorias, con el fundamento de falta de tipicidad.

Continúa relatando que el 7 de octubre de 2011, la Administración Tributaria emitió la RND N° 10-0030-11, la cual en el punto 4.9 del numeral 4 del parág. II, del art. 1, estableció una sanción para el incumplimiento al deber formal inherente a la no remisión de información consolidada a través del módulo Da Vinci RC-IVA, respecto al personal dependiente o empleados que percibían una remuneración o salario superior a los Bs. 7.000, por ello, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias N° 18-00000187-12, 1800000188-12, 1800000189-12, N° 18-00000190-12, 1800000191-12, 1800000192-12 y 1800000193-12, todas de 28 de diciembre de 2012; las mismas que fueron impugnadas por la Empresa de Servicios Ambientales Asociación de Ingenios S.A., emitiéndose en consecuencia la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0055/2013 de 22 de abril de 2013, que resolvió revocar totalmente las referidas resoluciones sancionatorias dejándolas sin efecto; resolución de alzada que fue impugnada por la Administración Tributaria, emitiéndose la Resolución de Recurso

Jerárquico AGIT-RJ 1065/2013 de 17 de julio de 2013, la cual confirmó la resolución de alzada, con el fundamento que el objeto como la causa de las Resoluciones emitidas el 2011 y de las emitidas el 2012 son idénticos, por lo que se vulneró el principio Non Bis In Idem.

### I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la Autoridad de Impugnación Tributaria omitió subsumir el objeto del litigio y las pretensiones, por lo que considera necesario realizar un contraste entre las sanciones establecidas en la RND 10-0021-04, RND 10-00-37-07 y la RND 10-0030-11.

Refiere que la Administración Tributaria emitió la RND 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, con la finalidad de reglamentar el Software RC-IVA (Da Vinci), por los sujetos pasivos del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, asimismo el Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, el cual permite consolidar la información declarada por los dependientes de cada entidad o empresa, así como la generación de la planilla tributaria, normativa que en su art. 5 detalla que los agentes de retención que no cumplan con dicha obligación serán sancionados conforme establece el art. 162 de la L. N° 2492 y el numeral 4.3 del Anexo A de la RND 10-0021-2004 de 11 de agosto de 2004; estableciendo una sanción de 5.000 UFV's para el incumplimiento al deber formal de remitir información consolidada de los dependientes cuyos ingresos sean superiores a Bs. 7.000.

Precisa que una vez promulgada la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, en su disposición transitoria sexta abrogó la RND 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, dejando sin cuantía a la sanción establecida en el art. 5 de la RND 10-0029-05.

Argumenta que ante el incumplimiento del contribuyente y por corresponder a la gestión 2008, se aplicó la sanción establecida en el numeral 4.3. del Anexo A de la RND 10-0037-07, en las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-000-0093-11, 18-000-0094-11 18-000-0095-11, 18-000-0096-11, 8-000-0097-11, 18-000-0098-11 18-000-0099-11, de 26 de septiembre de 2011, las mismas que fueron impugnadas por el contribuyente, razón a ello, se emitió la Resolución de Alzada ARIT/CHQ/RA 0017/2012, con el fundamento que ante la ausencia de una cuantía que sancione el incumplimiento al deber formal de los Agentes de Retención y/o empleadores, el art. 5 de la RND 10-0029-05 perdió la validez y la eficacia jurídica parcial, simplemente en cuanto a convertirse en un vínculo o nexo jurídico que relaciona esta dos disposiciones, y que a partir de enero de la gestión 2008, se ha generado una fisura jurídica entre la RND 10-0029-05 y la RND 10-0037-07, que establece una sanción, empero, para los agentes de información y no así para los agentes de retención.

Añade que en el 7 de octubre de 2011, se emitió la RND N° 10-0030-11, a través de esta resolución se complementó la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, incorporándose la sanción para los Agentes de Retención de 3.000 UFV's, para personas jurídicas, subsanando así la fisura jurídica respecto a la sanción, en ese entendido y ante la Circular N° 12-0223-12, emitida por la Gerencia de Fiscalización se estableció que ante el incumplimiento del deber formal de remisión de información a través del módulo RC IVA Da Vinci, se establezca de forma retroactiva la sanción de UFV's 3.000.- descrita en el numeral 4.9 del art. 2 de la RND 10-0030-11, ello en razón a que esta sanción es inferior a la descrita en el numeral 4.3 del sub numeral 4 del Anexo A de la RND 10-0021-04. Con ese antecedentes y al encontrarse vigente el incumplimiento al deber formal, cometido por la empresa contribuyente, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias N° 18-00000187-12, 1800000188-12, 1800000189-12, 18-00000190-12, 1800000191-12, 1800000192-12 y 1800000193-12, todas de 28 de diciembre de 2012, estableciéndose una sanción en base a una normativa distinta utilizada en la emisión de las Resoluciones Sancionatorias emitidas el 26 de septiembre de 2011; por lo que el objeto o pretensión de la Administración consiste en establecer una sanción conforme a la nueva normativa descrita en las Resoluciones Sancionatorias emitidas el 28 de diciembre de 2012 que difiere de las emitidas el 26 de septiembre de 2011, por lo que el objeto del litigio y las pretensiones en ambos casos son distintos.

Señala que no se ha efectuado una valoración apropiada respecto a los elementos del non bis in idem, si bien de forma precisa se advierte la existencia de identidad del sujeto, sin embargo no se subsume la identidad del litigio y las pretensiones.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se mantengan vigentes e incólumes las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00000187-12, 1800000188-12, 1800000189-12, 18-00000190-12, 1800000191-12, 1800000192-12 y 1800000193-12, todas de 28 de diciembre de 2012.

## II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 25 de abril de 2014, que cursa de fs. 121 a 124, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, debe considerarse que el 5 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria, notificó a la Empresa de Servicios Ambientales-Asociación de Ingenios Potosí SA con los autos iniciales de sumarios Contravencionales Nos. 501200176, 501200177, 501200178, 501200179, 501200180, 501200181, 501200182 de 4 de diciembre de 2012, por la no presentación de la información del software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, de los periodos fiscales abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y noviembre de 2008, ante lo cual, el sujeto pasivo presentó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CH/RA 0017/2012, que revocó totalmente las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-000-0093-11, 18-000-0094-11 18-000-0095-11, 18-000-0096-11, 8-000-0097-11, 18-000-0098-11 18-000-0099-11, todas de 26 de septiembre de 2011, que establecían la sanción de 5.000 UFV para cada una de ellas, por el incumplimiento a la presentación del software RC-IVA Da Vinci agentes de retención, por los periodos fiscales de abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y noviembre de 2008, asimismo acompañó el proveído que declara firme dicha Resolución.

Continúa señalando que la descripción de los hechos anteriores, evidencia que ambos procesos sancionatorios se refieren al sujeto pasivo Empresa de Servicios Ambientales-Asociación de Ingenios Potosí SA (sujeto); el alcance está referido al incumplimiento del deber formal de presentar la información del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, correspondiente a los periodos abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y noviembre de 2008 (objeto), y en tercer lugar, la contravención está tipificada y sancionada en el art. 5 de la RND 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, con cuantías establecidas en el art. 162 de la L. N° 2492 (C.T.B.) y en el numeral 4.3 del Anexo A de la

RND 10-0021-2004 (causa); consecuentemente se evidenció que existe identidad de objeto y causa, lo que demuestra sin lugar a dudas violación al principio Non Bis In Idem y por consiguiente vulneración a lo establecido en los arts. 117 Parág. II de la Constitución Política del Estado, 213, 214 de la L. N° 3092 (C.T.B.); 35 de la L. N° 2341 (LPA) y 54 del D.S. N° 27113; de modo que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1065/2013 de 17 de julio fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que el 5 de diciembre de 2012, la administración tributaria notificó los autos iniciales de sumario Contravencional Nos. 501200176, 501200177, 501200178, 501200179, 501200180, 501200181, 501200182 todos de 4 de diciembre de 2012, en contra de la Empresa de Servicios Ambientales Asociación de Ingenios de Potosí SA, por el incumplimiento de lo establecido en el art. 5 de la RND 10-0029-05 respecto a los periodos fiscales abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y noviembre de 2008, por la no presentación de la información del software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, señalando que la sanción que corresponde aplicar es la establecida en el punto 4.9, numeral 4 del Parág. II del art. 1 de la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, por un monto de UFV's 3.000, en aplicación de la retroactividad conforme al art. 150 del C.T.B. (fs. 1 de los cuadernillos de antecedentes administrativos, Anexos 2 al 8).

El 24 de diciembre de 2012, Limber Paredes Avilés, representante legal de la empresa contribuyente, presentó descargos, entre otros, fotocopia de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0017/2012, más el proveído que declara firme dicha resolución y las respectivas diligencias de notificación; alegando que la Administración Tributaria anteriormente emitió las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-000-0093-11, 18-000-0094-11 18-000-0095-11, 18-000-0096-11, 8-000-0097-11, 18-000-0098-11 18-000-0099-11, todas de 26 de septiembre de 2011, por el mismo hecho y periodos fiscales, las cuales fueron revocadas totalmente mediante la Resolución de Alzada ARIT/CHQ/RA 0017/2012, con el argumento de que nadie puede ser juzgado dos veces por un mismo hecho (fs. 6 del anexo 2 y fs. 5 en los anexos 3, 4, 5, 6, 7 y 8).

El 31 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00000187-12, 1800000188-12, 1800000189-12, 18-00000190-12, 1800000191-12, 1800000192-12 1800000193-12, de 28 de diciembre de 2012, mediante las cuales sancionó al contribuyente Empresa de Servicios Ambientales Asociación de Ingenios de Potosí SA, con la multa de 3.000 UFV's por cada uno de los periodos, abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y noviembre de 2008, por el incumplimiento de deberes formales, en previsión del art. 162 de la L. N° 2492 (C.T.B.), subnumeral 4.9, numeral 4 del Anexo A de la RND 10-0037-07, adicionado de acuerdo al Parág. I del art. 1 de la RND 10-0030-11 de 7 de octubre, aplicable por disposición del art. 150 del C.T.B. (fs. 42 a 48, del anexo 2 y fs. 41 a 47 de los anexos 3, 4, 5, 6, 7 y 8).

El contribuyente, planteó recurso de alzada contra las Resoluciones Sancionatorias N°s 18-00000187-12, 1800000188-12, 1800000189-12, 18-00000190-12, 1800000191-12, 1800000192-12 y 1800000193-12, de 28 de diciembre de 2012, el mismo que fue resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0055/2013 de 22 de abril, la cual revocó totalmente las indicadas resoluciones sancionatorias, decisión que fue confirmada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la resolución impugnada en el presente proceso (fs. 139 a 142 y 192 a 199, anexo 1 de antecedentes)

Planteado el proceso contencioso administrativo, materia de autos, fue tramitado como ordinario de puro derecho, habiéndose citado al tercero interesado Empresa de Servicios Ambientales Asociación de Ingenios de Potosí SA, conforme consta en la diligencia de fs.87.

Concluido el trámite se decretó autos para Sentencia.

#### IV. Análisis del problema jurídico planteado.

La entidad demandante controvierte la decisión de la Autoridad de Impugnación Tributaria en sus dos instancias, de anular las Resoluciones Sancionatorias emitidas por la Administración Tributaria, con el argumento que la AIT omitió subsumir el objeto del litigio y las pretensiones, no habiéndose efectuado una valoración correcta respecto a los elementos del principio non bis in idem, que si bien se advierte la existencia de identidad de sujeto, sin embargo no subsume la identidad del litigio y las pretensiones.

Por su parte, la autoridad demandada observa que en los procesos sancionatorios existe identidad de objeto y causa, por consiguiente la violación al principio non bis in idem, ya que en ambos casos, el objeto, el alcance y la causa son los mismos.

En autos, se tiene que el contribuyente una vez notificado con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 501200176, 501200177, 501200178, 501200179, 501200180, 501200181, 501200182 de 4 de diciembre de 2012, mediante memorial de 24 de diciembre de 2012, presentó descargos, consistentes en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0017/2012, más el proveído de 10 de abril de 2012 que la declara firme y subsistente; resolución de alzada que revocó totalmente las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-000-0093-11, 18-000-0094-11 18-000-0095-11, 18-000-0096-11, 8-000-0097-11, 18-000-0098-11 18-000-0099-11, de 26 de septiembre de 2011, que establecían la sanción de 5.000 UFV's por cada una de ellas, por incumplimiento a la presentación del Software RC-IVA Da Vinci Agentes de Retención, por los periodos fiscales de abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y noviembre de 2008.

Se evidencia también, que el 28 de diciembre de 2012, se emitieron las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00000187-12, 1800000188-12, 1800000189-12, 18-00000190-12, 1800000191-12, 1800000192-12 y 1800000193-12, con las cuales se sanciona al contribuyente Empresa de Servicios Ambientales Asociación de Ingenios de Potosí SA, con la multa de 3.000 UFV's, por cada periodo fiscal,



por el incumplimiento de presentar la información Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención correspondiente a los periodos abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y noviembre de 2008, en previsión de la L. N° 2492 (C.T.B.), subnumeral 4.9, numeral 4 del Anexo A de la RND 10-0037-07, adicionado de acuerdo al Parág. I del art. 1 de la RND 10-0030-11 de 7 de octubre, aplicable por disposición del art. 150 del C.T.B.

En consecuencia, ambos procesos sancionatorios seguidos contra el contribuyente Empresa de Servicios Ambientales Asociación de Ingenios de Potosí SA, tuvieron como alcance el incumplimiento del deber formal de presentar la información Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención correspondiente a los periodos abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y noviembre de 2008, es decir, contra el mismo contribuyente, por el mismo hecho y por los mismos periodos fiscales, contravención tipificada y sancionada en la RND 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, 162 del Código Tributario y numeral 4.3 del Anexo A de la RND 10-0021-2004; por consiguiente se evidencia la existencia de identidad de sujeto, objeto y causa, habida cuenta que la Administración Tributaria activó por segunda vez un procedimiento sancionatorio contra el sujeto pasivo, por el mismo incumplimiento y los mismos periodos fiscales, es decir, existió un doble juzgamiento por un mismo hecho que ya fue decidido con Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0017/2012, cursante a fs. 7 a 17 del anexo 2 de antecedentes, la misma que adquirió firmeza conforme consta en el proveído de 10 de abril de 2012, que cursa a fs. 20 del anexo 2 de antecedentes administrativos.

Que en la Constitución Política del Estado, el principio Non Bis In Idem se encuentra enunciado en el art. 117-II que señala "Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho", lo cual implica que el principio del Non Bis In Idem es un principio garantista de los derechos, y tiene una doble significación, por un lado es un principio material conforme al cual nadie puede ser sancionado o castigado dos veces por los mismos hechos por los que ya ha sido absuelto o condenado, y por otro lado, es un principio de carácter procesal o adjetivo que implica que ninguna persona puede ser juzgada más de una vez por el mismo hecho, por el que también ya haya sido absuelto o condenado, de ahí que existirá vulneración a este principio cuando se sanciona o también cuando se juzga nuevamente a una persona por un mismo hecho, impidiendo así que una persona pueda estar indefinidamente sujeta a persecuciones litigiosas cuando ya ha sido condenado o absuelto.

En ese entendido, en el presente caso se establece que el principio Non Bis In Idem recogido en el art. 117 de la Constitución Política del Estado ha sido vulnerado, ya que en ambos procedimientos concurren la identidad de sujeto, el objeto y la causa, como se tiene explicado precedentemente, y conforme consta en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0017/2012, la misma que adquirió firmeza según proveído de 10 de abril de 2012.

Por lo expuesto, se concluye que la actuación de la autoridad demandada es correcta, decidiendo la causa conforme a ley, habiendo observado el principio señalado precedentemente, en resguardo del derecho al debido proceso y a la seguridad jurídica consagrados en los arts. 115 y 178 de la C.P.E.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1065/2013 de 17 de julio de 2013.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



118

**Gerencia Distrital La Paz I del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 21 en la que la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1017/2013, emitida el 15 de julio de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 43 a 46 vta., la réplica de fs. 51 a 53 vta., dúplica de fs. 55 a 55 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que en base a la información registrada en el Sistema de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT), el 29 de noviembre de 2012, emitió los Autos de Multa Nos. 2032985228, 2033024889, 2033028708, 2033084221, 2033168883, 2033190938, 2033193226 y 2034261141 contra el contribuyente Wilfredo Maidana Lugarani. Una vez admitido el recurso planteado por el contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 204/2013, revocó totalmente los Autos de Multa Nos. 2032985228 por el IVA Feb/2004, 2033024889 por el IT Feb/2004, 2033028708 por el IT Abr/2004, 2033084221 por el IUE Mar/2004, 2033168883 por el IVA Jun/2005, 2033190938 por el IT Jun 2005 y 2033193226 por el IUE Mar/2005, por haberse operado la prescripción, y confirmó únicamente el Auto de Multa 2034261141 por el IUE Mar/2008, resolución que fue impugnada por la Administración Tributaria, con el argumento de que no se operó la prescripción y que de conformidad al art. 324 de la C.P.E. y el art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, la deuda tributaria es imprescriptible, no obstante la resolución de alzada fue confirmada por la instancia jerárquica, razón por la que interpone demanda contencioso administrativa.

### I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que la Administración Tributaria a momento de emitir los Autos de Multa Resolución aplicó la normativa contenida en el segundo párrafo del art. 162 de la L. N° 2492, y que además se debe tener presente, que la imposición de sanciones en forma directa por el incumplimiento de deberes formales, está legalmente establecida en la citada norma y reglamentada por los arts. 24 y 25 de la RND 10-0037-07, modificado el art. 25 por la RND 10-0017-09, siendo correcta la emisión de los Autos de Multa, por la falta de presentación de las declaraciones juradas por los impuestos y periodos señalados, dentro del plazo establecido.

Considera que autoridad demandada en su resolución jerárquica realizó una aplicación errónea de la norma respecto a la prescripción, realizando una incorrecta interpretación del art. 324 de la C.P.E., que establece que no prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado, por lo que en estricto cumplimiento del parág. II del art. 410 de la C.P.E., corresponde la aplicación preferente de la norma constitucional frente a cualquier otra disposición normativa, lo cual es concordante con el art. 5 de la L. N° 2492.

Agregó que la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico causado al Estado prevista en el art. 324 de la C.P.E., fue regulada por el parág. IV del art. 59 del Cód. Trib., modificado por la L. N° 291 en el sentido de que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible.

Indicó que los preceptos de una Ley Fundamental al entrar en vigencia, deben ser aplicados en 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 en rigor.

También hizo constar que se apoya en las SS.CC. Nos. 76/2005 de 13 de octubre y 1426/2005 de 8 de noviembre y 0645/2010 de 19 de julio; asimismo señaló que la autoridad demandada ignoró el principio imperativo sentado en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, al no haberse tomado en cuenta lo dispuesto por el art. 410-II de la C.P.E., que dispone la supremacía constitucional.

### I.3. Petitorio.

Concluyó su argumentación solicitando se declare probada la demanda, se revoque parcialmente la resolución impugnada y se mantenga firme los Autos de Multa Nos. 2032985228, 2033024889, 2033028708, 2033084221, 2033168883, 2033190938 y 2033193226, todos de 29 de noviembre de 2012.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente, mediante memorial presentado el 9 de abril de 2014, cursante de fs. 43 a 46 vta., señalando que a pesar de que la resolución jerárquica está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que siendo que los hechos generadores de las contravenciones tributarias atribuidas por la Administración Tributaria ocurrieron en las gestiones 2004, 2005 y 2008, en ese entendido, el art. 154 de la L. N° 2492 (C.T.B.) establece que la acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo, por su parte, el art. 59 de la citada Ley, dispone que las acciones de la Administración Tributaria prescriben a los cuatro años-entre otros-para: 3. Imponer sanciones administrativas, en ese sentido la administración tributaria tenía el plazo de cuatro años para ejercer su facultad de imponer las sanciones administrativas; por lo que se tiene que para el IVA, IT e IUE de los periodos fiscales febrero, marzo, abril y junio de 2004 y 2005 el término de la prescripción de cuatro años, se inició al año siguiente de la gestión en las que se habría cometido la contravención, es decir, para la gestión 2004, el término de la prescripción se computa a partir del 1 de enero de 2005, debiendo concluir el 31 de diciembre de 2008, y para la gestión 2005, se computa a partir del 1 de enero de 2006, debiendo concluir el 31 de diciembre de 2009, de conformidad con lo dispuesto en el art. 60 del Cód. Trib.; en ese contexto, al haber sido notificados al contribuyente los Autos de Multa Nos. 2032985228, 2033024889, 2033028708, 2033084221, 2033168883, 2033190938 y 2033193226, el 29 de noviembre de 2012, la facultad de la administración tributaria para imponer sanciones por las contravenciones ocurridas en las gestiones 2004 y 2005 ya se encontraban prescritas de conformidad con el num 3 del art. 59 de la L. N° 2492; añade además que, no se han observado causales de suspensión e interrupción de la prescripción.

Sobre la imprescriptibilidad prevista en la C.P.E. en su art. 324, indica que la interpretación de este art. implica otorgarle un sentido tributario a dicha norma lo cual no corresponde a esa instancia, de ahí que el régimen de la prescripción establecido en la L. N° 2492 (C.T.B.), se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317. Con respecto a la L. N° 154 de

14 de julio de 2011, de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de Dominio de los Gobiernos Autónomos, que establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, aclaró que la prescripción prevista en la L. N° 2492 versa sobre las acciones o facultades de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, imponer sanciones o ejercer su facultad de ejecución tributaria, y no así sobre el tributo en sí, normas que a su vez no resultan contrarias.

Refiere que la Sentencia N° 211/2011, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, se basa en la aplicación de la L. N° 1340 (C.T.B.) en atención al fallo constitucional S.C. N° 028/2005 de 28 de abril, que declaró la constitucionalidad del Párrafo Tercero de la Disposición Transitoria Primera del D.S. N° 27310, a hechos generadores acaecidos en la vigencia de la Le 1340, adicionando lo establecido en la C.P.E., pero no emite pronunciamiento expreso sobre la imprescriptibilidad de las deudas tributarias.

#### II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa planteada por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso establecen que:

1.- En base a la información registrada en el Sistema de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT), la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales el 29 de noviembre de 2012, emitió los Autos de Multa Nos. 2032985228, 2033024889, 2033028708, 2033084221, sancionando al Wilfredo Maidana Lugarani por el incumplimiento al deber formal de presentación de Declaraciones Juradas Formularios 143 (IVA del periodo Feb/2004), 156 (IT periodos Feb/2004 y Abr/2004) y 80 (IUE periodos marzo/2005); asimismo emitió los Autos de Multa Nos. 2033168883, 2033190938, 2033193226, sancionando al contribuyente por la falta de presentación de declaraciones juradas formularios 143 (IVA periodo jun/2005), 156 (IT periodos jun 2005) y 80 (IUE periodo mar/2005), además emitió el Auto de Multa N° 2034261141 Formulario 500 (IUE periodo Mar/2008), en aplicación del num. 1) parág. II del art. 162 de la L. N° 2492 (C.T.B.) y art. 25 de la RND N° 10-0037-07, modificado por la RND 10-0017-09, sancionando la contravención con 100 UFV's por cada periodo correspondiente al IVA, IT e IUE feb/2004, mar/2004, mar/2005 y jun/2005, así como la sanción de 150 UFV's por el periodo mar/2008 (fs. 1 de los anexos 2 al 9 de antecedentes administrativos).

2.- El 12 de diciembre de 2012, Wilfredo Maidana Lugarani interpuso recurso de alzada en contra de los Autos de Multa y planteó la prescripción (fs. 15 anexo 1 de antecedentes administrativos), el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0204/2013 de 18 de marzo, que resolvió confirmar el Auto de Multa con N° de Orden 2034261141 de 29 de noviembre de 2012, por consiguiente firme y subsistente la multa de 150 UFV's por el periodo fiscal marzo/2008 relativo al IUE, y revocar totalmente los Autos de Multa con N° de Orden 2032985228, 2033024889, 2033028708, 2033084221, 2033168883, 2033190938 y 2033193226 de 29 de noviembre de 2012, consecuentemente dejó sin efecto por prescripción la multa de 100 UFV's, por cada deber formal correspondiente al IVA de los periodos fiscales febrero/2004 y junio/2005, IT febrero 2004, abril 2004 y junio/2005 y del IUE marzo/2004 y marzo/2005 (fs. 54 a 64 del anexo 1).

3.- La Administración Tributaria planteó recurso jerárquico con los fundamentos contenidos en el memorial de fs. 68 a 71 del anexo 1, impugnación que dio lugar a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1017/2013 de 15 de julio, que confirmó la resolución de alzada, dando origen a la presente acción contencioso administrativa planteada por la entidad actora (fs. 103 a 114 del anexo 1).

4.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC), presentándose la réplica de fs. 51 a 52 vta. y la dúplica de fs. 55 a 55 vta.

5.- Cursa también, el memorial de apersonamiento y respuesta presentado por Wilfredo Maidana Lugarani, tercero interesado en el proceso, señalando que la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, confirma la vigencia del art. 59 del Cód. Trib., modificándolo en sus plazos de prescripción pero a partir de los hechos que se generen el año 2012 en adelante, en ningún caso esta norma puede aplicarse a los hechos generados en gestiones pasadas, porque la Ley Tributaria no es retroactiva, conforme dispone el art. 123 de la C.P.E., en ese contexto la imposición de sanciones administrativas como son los autos de multa prescriben en el término de cuatro años, por lo que aplicando esta norma de alcance e interés público a los hechos ocurridos durante la gestión 2004 y 2005 han prescrito, razón por la cual la resolución jerárquica no ha quebrantado ninguna norma legal, por lo que solicita se declare improbadamente la demanda (fs. 170 a 174 vta.).

6.- Mediante providencia de fs. 176, se decretó autos para sentencia.

#### IV. Análisis del problema jurídico planteado.

En el caso planteado, la entidad demandante sostiene que no correspondía declarar la prescripción de la deuda tributaria por las siguientes razones:

Indicó que la imprescriptibilidad de la deuda tributaria se fundamenta en los arts. 324 de la C.P.E., que establece que no prescribirán las deudas por daño económico causado al Estado y que en cumplimiento del parág. II del art. 410 de la C.P.E. corresponde la aplicación preferente de la norma constitucional frente a cualquier otra disposición normativa; que la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico causado al Estado prevista en el citado art. 324 de la C.P.E., fue regulada por el parág. IV del art. 59 del Cód. Trib., modificado por la L. N° 291 en el sentido de que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible.

Por su parte, la autoridad demandada sostiene que la facultad de la Administración Tributaria para imponer sanciones por las contravenciones ocurridas en las gestiones 2004 y 2005 ya se encontraban prescritas de conformidad con el numeral 3 del art. 59 de la L. N° 2492. Sostiene además que no corresponde a esa instancia otorgarle un sentido tributario al art. 324 de la C.P.E. en su art. 324, por

consiguiente el régimen de la prescripción establecido en la L. N° 2492 (C.T.B.), se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317. Con respecto a la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, que establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, aclaró que la prescripción prevista en la L. N° 2492 versa sobre las acciones o facultades de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, imponer sanciones o ejercer su facultad de ejecución tributaria, y no así sobre el tributo en sí, normas que a su vez no resultan contrarias.

En el caso de autos, corresponde dejar establecido que el hecho generador se produjo en los periodos fiscales 2004 y 2005, los Autos de Multa con N° de Orden 2032985228, 2033024889, 2033028708, 2033084221, 2033168883, 2033190938 y 2033193226, fueron emitidos y notificados al contribuyente el 29 de noviembre de 2012, los mismos que impugnado fueron revocados por la Autoridad de Impugnación Tributaria y como consecuencia de ello se dejó sin efecto por prescripción la multa de 100 UFV's, por cada deber formal correspondiente al IVA de los periodos fiscales febrero/2004 y junio/2005, IT febrero 2004, abril 2004 y junio/2005 y del IUE marzo/2004 y marzo/2005.

Ahora bien, el art. 59 de la L. N° 2492 (C.T.B.), señala un plazo de prescripción de cuatro (4) años para imponer sanciones administrativas.

Sobre el régimen de prescripción, el art. 60 de la citada ley prevé que, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

Seguidamente, los arts. y 61 y 62 establecen que la prescripción se interrumpe por la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa, y el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago, y se suspende por la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente, la cual se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

En ese marco normativo, la facultad de la Administración Tributaria para imponer sanciones administrativas prescribe a los cuatro años, término que transcurre desde 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se habría cometido la contravención. Dicho término puede ser interrumpido o suspendido conforme a las previsiones de los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492 (C.T.B.).

En autos, la Administración Tributaria el 29 de noviembre de 2012, notificó al contribuyente Wilfredo Maydana Lugarani con los Autos de Multa Nos. 2032985228, 2033024889, 2033028708, 2033084221, 2033168883, 2033190938 y 2033193226, emitidos en la misma fecha, por las sanciones correspondientes al IVA de los periodos fiscales febrero/2004 y junio/2005, IT febrero 2004, abril 2004 y junio/2005 y del IUE marzo/2004 y marzo/2005; en ese entendido se concluye que al momento de la notificación al contribuyente de los Autos de Multa, las facultades de la Administración Tributaria para imponer sanciones por las contravenciones ocurridas en las gestiones 2004 y 2005, se encontraban prescritas, es decir, prescribieron durante la gestión 2008 y 2009 respectivamente, conforme dispone la normativa citada precedentemente, además tampoco se observa en antecedentes causales de suspensión e interrupción de la prescripción de acuerdo a lo dispuesto en los arts. 61 y 62 de la citada Ley.

Sobre la imprescriptibilidad prevista en la C.P.E. en su art. 324, corresponde precisar que si bien la señalada norma constitucional establece la imprescriptibilidad por daños económicos causados al Estado, este Tribunal Supremo en varias sentencias emitidas SE 005-2014, SE 212-2014 entre otras, ha establecido claramente que el precepto constitucional antes citado está relacionado con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales, por lo que la norma invocada resulta inaplicable al caso, por consiguiente lo mismo ocurre con las SS.CC. Nos. 76/05, 1426/05 y 0645/2010, en consecuencia no existe vulneración a lo dispuesto por el parág. II del art. 410 de la C.P.E.

Por otra parte, se debe tener presente que el régimen de la prescripción establecido en la L. N° 2492 (C.T.B.), se encuentra vigente con las modificaciones introducidas por la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, que modificó los arts. 59, 60, 154 y 70-8 de la L. N° 2492, normativa ratificada también mediante L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, por lo que corresponde continuar aplicando el régimen de la prescripción de deudas y sanciones en materia tributaria.

En relación al art. 3-II de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, se deja establecido que conforme prevé el art. 123 constitucional, la ley sólo dispone para la venidero, y se entiende aplicable a los hechos generados a partir de su vigencia, máxime si la citada norma prevé un régimen de imprescriptibilidad de impuestos pero no así de la acción o facultades de la Administración para determinar la deuda tributaria, imponer sanciones o ejercer su facultad de ejecución tributaria, cuyos hechos generadores hayan ocurrido antes del 14 de julio de 2011, por consiguiente no es posible aplicabilidad alguna en razón de ser posterior al hecho analizado.

Del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad demandada efectuó una correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica jurídica, por lo que no corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1017/2013 emitida el 15 de julio de 2013, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



119

**Gerencia Distrital La Paz de la Aduana Nacional de Boliviana c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.**

**Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 28 a 31, en la que la Administración Aduanera impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1032/2013 emitida el 17 de julio de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 62 a 68, apersonamiento y contestación de fs. 180 a 185, presentada por el representante legal de la empresa Importadora y Exportadora Comercial Médica Imexcomed S.R.L., en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que en cumplimiento de la Orden de Verificación 031/2011 de 8 de septiembre, efectuó fiscalización aduanera posterior a la empresa Imexcomed S.R.L., a objeto de verificar el cumplimiento a la normativa aduanera vigente y la correcta liquidación de tributos aduaneros respecto a doscientas noventa (290) Declaraciones Únicas de Importación (DUI's) tramitadas durante las gestiones 2009 y 2010, procedimiento en el que se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-034/2012 de 27 de julio de 2012, estableciendo indicios de la comisión de contrabando contravencional por la empresa, así como la ADA Paceaña S.R.L., ADA San Martín Hnos. Ltda., Jet Express Courier y DHL Bolivia, toda vez que la mercancía importada no cuenta con el Certificado de Autorización para Despacho Aduanero.

Cumplida la etapa de descargos, se emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLGR-ULELR 189/12, ratificando el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor 12108074D0 de 8 de octubre de 2012, la cual fue confirmada por la Autoridad de Alzada, habiéndose planteado el recurso jerárquico que culminó con la resolución que impugna en el presente proceso porque determinó revocar en parte la resolución de alzada, atentando contra los derechos de la Administración Aduanera.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribiendo los arts. 111 y 119 del D.S. N° 25870, arts. 2, 3, 4, 5 y 6 de la Ley 1737 de 17 de diciembre de 1996, así como el Anexo 2 del Manual para el Registro Sanitario de Dispositivos Médicos, aprobado con R.M. N° 010 de 17 de enero de 2006, señaló que conforme con el art. 84 de la Ley General de Aduanas (L.G.A.) y 119 del R. L.G.T.(RL.G.A.) aprobado con D.S. N° 25870 y con base en la normativa contenida en la Disposición Final Segunda del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, se refuerza la obligatoriedad de presentar la autorización respectiva para todo medicamento o dispositivo médico.

De acuerdo a la normativa señalada, se evidencia que en el momento en que fueron tramitadas las DUI's se encontraba plenamente vigente la Ley de Medicamentos, que señala rotundamente que la importación de dispositivos médicos entre otros, deben presentar la documentación y el certificado correspondiente para su importación; ahora bien, la R.M. N° 0110, especifica y define claramente el concepto de dispositivo médico, además de clasificar el grado de peligrosidad de los mismos, sirviendo como apoyo a las leyes del país; sin embargo, el importador, a tiempo de introducir la mercadería señalada, no tomó en cuenta que la ley estaba vigente y se encuentra por encima de cualquier resolución o reglamento y es deber de los importadores cumplirla.

Continuó señalando que el concepto de dispositivo médico señalado en el Glosario de la Organización Mundial de la Salud (OMS) como norma de apoyo para dar cumplimiento a la ley vigente, "determinando además que la mercadería importada son netamente invasivos en vista de que van dentro del cuerpo humano por periodos de tiempo prolongados, algunos inclusive de por vida" (sic) y se encuentran clasificados en el Manual de Registro Sanitario con nivel de riesgo II b; es decir, riesgo alto, sujetos a controles especiales en su diseño y fabricación para demostrar su seguridad y efectividad.

Señaló que "respecto al argumento del recurrente sobre la falta de fundamento de la tramitación de las DUI's, es necesario recordar que los Agentes Despachantes de Aduanas, de acuerdo con el art. 58 del RL.G.A., deben cumplir con obligaciones en el ejercicio de sus actividades y principalmente las establecidas por la ley. En el presente caso, la Agencia no cumplió con lo establecido por la Ley de

Medicamentos vigente en el momento del despacho de las DUI's, qué mayor fundamento puede existir si la tramitación, no cumplió con requisito de presentar el certificado correspondiente otorgado por el Ministerio de Salud" (sic).

Continuó indicando que con relación a la indebida calificación del hallazgo, no es adecuada su apreciación puesto que dentro de la calificación de las contravenciones el hecho que una mercancía no cuente con la documentación de respaldo para su legal importación es contrabando y con base en el monto de la mercadería se considera como contravención o delito, en el presente caso, se estableció que existe contrabando contravencional calificado por el numeral 4) del art. 160 y art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.).

A continuación efectuó una transcripción sin identificar al documento al que dichos párrafos pertenecen. Finalmente señaló que la Administración Aduanera observó la importación de instrumental médico que requería de registro sanitario y por tanto, del Certificado de Autorización para Despacho Aduanero, toda vez que, de la normativa referida anteriormente, el importador debe cumplir previamente con los requisitos.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1032/2013 de 17 de julio de 2013 y se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR 189/12 de 14 de noviembre de 2012, emitida por la Administración Aduanera.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 9 de mayo de 2014, que cursa de fs. 62 a 68, señalando que, la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos; sin embargo al considerar que el enfoque desarrollado por la demandante en la presente acción, pretende inducir en error a este Tribunal, transcribió los puntos xiii., xiv., del acápite IV. Fundamentación técnico-jurídica de la resolución impugnada, que se resumen a continuación:

El Ministerio de Salud y Deportes reglamentó el procedimiento del registro sanitario para la tramitación del Certificado para Despacho Aduanero con la R.M. N° 909 de 7 de diciembre de 2005. Asimismo, la R.M. N° 0010 de 17 de enero de 2006, modificada por la R.M. N° 1000 de 29 de noviembre de 2007, en su art. Primero, determina otorgar a las empresas un único plazo hasta el 30 de julio de 2008 para la inscripción de dispositivos médicos pertenecientes a la clase II a (riesgo bajo moderado) y II b (riesgo alto moderado) y para la inscripción de dispositivos médicos pertenecientes a la Clase I (riesgo bajo).

Aclaró que para que un operador de comercio exterior, en el caso, un importador de dispositivos médicos, pueda tramitar un certificado de despacho aduanero de importación para su mercancía, previamente debe cumplir con la inscripción de sus dispositivos médicos ante el Ministerio de Salud y Deportes, concretamente, en la Unidad de Medicamentos y Tecnología de Salud UNIMED, por lo que el plazo que tenían los importadores para cumplir esas formalidades era el 30 de junio de 2008; sin embargo, se advierte que si bien el Ministerio de Salud y Deportes, pretendió registrar todos los dispositivos médicos que necesitan Certificado para Despacho Aduanero (CADA), recién con la Carte MSD/UNIMED/VC/300/2009 de 11 de julio de 2008, publicó la lista de mercancías que necesitan autorización o certificado para despacho aduanero, la cual fue puesta a conocimiento de los sujetos pasivos por la Aduana Nacional, a través de la Circular 187/2009 de 31 de agosto de 2009; es decir, se inició una reglamentación específica para afectar a las partidas y subpartidas arancelarias de mercancías (dispositivos médicos) que requerían un Certificado de Despacho Aduanero de Importación.

A continuación efectuó un detalle de las declaraciones únicas de importación, que fueron validadas y presentadas a la Aduana antes de la publicación y/o circularización de la carta MSD/UNIMED/VC/300/2009, a través de la Circular 187/2009 de 31 de agosto de 2009, y antes de la vigencia del DS 0572; es decir, el 9 de agosto de 2010; por tanto, la conducta del operador no se adecua a la comisión de la contravención aduanera de contrabando. Posteriormente, incluyó un listado de similares documentos que clasificaron la mercancía nacionalizada con las subpartidas arancelarias 90199090, 90181900, 90211020, 56012100 y 85392990 que no se encuentran en la lista de mercancías que requieren certificado para despacho aduanero.

Finalmente, informó que únicamente confirmó los cargos por contravención aduanera de contrabando únicamente para la DUI C- 32083 y dejó sin efecto legal los cargos por la misma contravención respecto de noventa y nueve (99) DUI's.

### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

### III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 130 a 185 vta., se apersonó al proceso, el representante legal de la Importadora Exportadora Comercial Médica Imexcomed S.R.L., y pidió se tenga presente lo siguiente:

Sobre la forma de la demanda, señaló que la entidad demandante incumplió el art. 327-5), 6) y 9) del Cód. Pdto. Civ., porque no se sabe cuál fue expresamente la violación, interpretación errónea o aplicación indebida de la ley que hubiera efectuado la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) al emitir la resolución impugnada.

Tampoco se señala de forma expresa, cuáles fueron los errores en los que supuestamente se incurrió en cuanto a la apreciación de la numerosa prueba presentada por la empresa que representa ante la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), simplemente el recurso señala que la Administración Aduanera cumplió todas las normas aludidas en el memorial y que simplemente por su mención, se debe mantener firme

y subsistente –en su integridad la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLGR-ULELR 189/2012, sin reparar en que dicha resolución fue mantenida parcialmente por la resolución impugnada.

La demanda debió fundamentar de forma precisa y concreta las causas que motivan la demanda, ya sea en el fondo o en la forma, no siendo suficiente la cita de disposiciones legales sino demostrar en qué consiste la infracción que se acusa, en caso contrario, se está ante un escrito intrascendente de escaso contenido jurídico.

Concluyó señalando que al no existir una mención de los supuestos errores de hecho o derecho que hubiera cometido la autoridad de impugnación, la demanda es insuficiente, haciendo inviable su consideración por el máximo tribunal.

En cuanto al fondo de la demanda, transcribió los principales fundamentos jurídicos de la resolución jerárquica, y señaló que son claros e inequívocos y no fueron desvirtuados por la demanda.

Con los argumentos precedentes, solicitó se confirme la resolución jerárquica.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, la Administración Tributaria demandante controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y solicita se declare probada su demanda porque en el momento en que fueron tramitadas las DUI's se encontraba plenamente vigente la ley de medicamentos que respecto a la importación de dispositivos médicos obliga la presentación de la documentación y el certificado correspondiente para su importación.

Por su parte, la AGIT sostiene que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos.

Finalmente, el tercero interesado solicitó se desestime la demanda porque la entidad demandante incumplió el art. 327-5), 6) y 9) del Cód. Pdto. Civ., porque no se sabe cuál fue expresamente la violación, interpretación errónea o aplicación indebida de la ley que hubiera efectuado la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) al emitir la resolución impugnada.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución, la revisión de los antecedentes informa que la Administración Aduanera ejecutó la Orden de Fiscalización 031/2011 de 8 de septiembre, para la investigación del Gravamen Arancelario (GA) y el Impuesto al Valor Agregado Importaciones (IVA Importaciones) con alcance a las DUI's tramitadas en las gestiones 2009 y 2010, procedimiento, en el que se labró el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-034/2012 de 27 de julio de 2012, señalando que se identificaron cien (100) DUI por la descripción de la mercancía importada y su documentación de soporte, que no contaba con Certificados de Autorización para Despacho Aduanero (CADA), asimismo, tres (3) DUI por diferencias en las transferencias efectuadas por el Operador.

Concluida la etapa de descargos, el 14 de noviembre de 2012, la Administración Aduanera emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLGR-ULER 189/12, declarando probada la comisión de contrabando contravencional contra la empresa Imexcomed Srl. y otros, e imponiendo una multa equivalente al 100% del valor de la mercancía.

Con ese antecedente, la empresa hoy tercero interesado en el proceso planteó recurso de alzada, que fue conocido y resuelto con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LP0Z/RA 0372/2013 de 15 de abril de 2013, con la que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, confirmó la resolución sancionatoria.

Planteado recurso jerárquico, fue resuelto con el acto administrativo-tributario impugnado en el presente proceso, en el que la AGIT revocó parcialmente la resolución de alzada y en consecuencia, revocó también parcialmente, la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLGR-ULER 189/12, dejando sin efecto los cargos en contra de noventa y nueve (99) DUI y manteniendo vigentes los cargos emergentes de la DUI C-32083, dando así, origen al presente proceso contencioso administrativo, en cuyo trámite se observó el procedimiento de puro derecho, hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

##### V.1. Sobre la participación del tercero interesado en el proceso.

La S.C. Plurinacional N° 1242/2016-S3 de 8 de noviembre señala:

“...Por su parte la doctrina respecto a la acción contencioso administrativa, ha señalado que en las causas contencioso administrativa contra el Estado, en principio se discuten y resuelven cuestiones que afectan no sólo al interés del administrado que promueve la acción. La decisión puede afectar en forma directa o indirecta el interés público o el interés de otros administrados. En estas causas en general se cuestiona el ejercicio del poder público, que se encuentra sometido a un régimen especial o de privilegio, el cual alcanza a todas las partes durante el proceso judicial. En estas causas no existe la igualdad de las partes litigantes, que es propia de las causas judiciales civiles y comerciales (Héctor Pozo Gowland Jornadas Pontificia Universidad Católica Argentina- Juan Carlos Cassagne).

En tal circunstancia el principio de la participación del tercero tiene por finalidad la protección de sus derechos. Sin embargo, la cuestión en debate tanto para su sustanciación como en razón de la naturaleza y el alcance de la sentencia que pudiera dictarse, puede justificar y hacer necesaria la intervención de un tercero. Ello puede ocurrir a instancias del propio actor, del demandado, por iniciativa propia del tercero en conocimiento de la acción promovida o del propio juez que puede estimar oportuna y razonable la intervención de un tercero. Ello no sólo puede ser necesario en razón de los efectos de la sentencia, sino también para poder aportar al proceso elementos que permitan un mejor conocimiento del caso, en aplicación irrestricta del legítimo derecho a la defensa establecida en el art. 119 de la C.P.E., así como de la aplicación del principio de la verdad material. En tal sentido se concluye que se admite la legitimación del tercero con sentido amplio, siempre que éstos terceros que quieran intervenir acrediten que la sentencia que resuelva la legitimidad y arbitrariedad denunciada pueda afectarlos

también a ellos en forma manifiesta en su derecho, para tal circunstancia, no basta la mera oposición con la acción u omisión del poder administrador o del poder legislativo que se intenta corregir a través de éste tipo de acción, debiéndose distinguir legalidad de mérito y conveniencia de la administración pública, así como también distinguir los actos dictados en ejercicio de facultades regladas y discrecionales”.

Consecuentes con dicho criterio que emerge del análisis de la normativa procesal aplicable al proceso, se concluye entonces que los argumentos del tercero, en sentido no solo de propugnar la resolución jerárquica motivo del presente proceso, sino que, en su primera actuación en el proceso, luego de su notificación el 29 de abril de 2014, coadyuvando con la defensa-informe de la autoridad demandada, ha planteado la inadmisibilidad de la demanda por incumplimiento del art. 327-5), 6) y 9) del Cód. Pdto. Civ., porque no se sabe cuál fue expresamente la violación, interpretación errónea o aplicación indebida de la ley que hubiera efectuado la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) al emitir la resolución impugnada, correspondiendo entonces, considerar la pretensión y emitir pronunciamiento, en razón de que su argumentación respecto a los aspectos de forma de la demanda, no constituye una nueva pretensión.

#### V.2. Respecto a la demanda en derecho.

“La demanda es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso.

Sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Cód. Pdto. Civ. (CPC), señala que deberá contener:

- 1) La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere.
- 2) La suma o síntesis de la acción que se dedujere.
- 3) El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratase de persona jurídica.
- 4) El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal.
- 5) La cosa demandada, designándola con toda exactitud.
- 6) Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.
- 7) El derecho, expuesto sucintamente.
- 8) La cuantía, cuando su estimación fuere posible.
- 9) La petición en términos claros y positivos. (arts. 716, 755, 775, 779).

En autos, la lectura de la demanda, evidencia lo siguiente:

La Administración Aduanera transcribió las normas los arts. 111 y 119 del D.S. N° 25870, arts. 2, 3, 4, 5 y 6 de la Ley 1737 de 17 de diciembre de 1996, así como el Anexo 2 del Manual para el Registro Sanitario de Dispositivos Médicos, aprobado con Resolución Ministerial (R.M. N°) 010 de 17 de enero de 2006, señaló que conforme con el art. 84 de la Ley General de Aduanas (L.G.A.) y 119 del R. L.G.T.(R.L.G.A.) aprobado con D.S. N° 25870 y con base en la normativa contenida en la Disposición Final Segunda del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, se refuerza la obligatoriedad de presentar la autorización respectiva para todo medicamento o dispositivo médico (páginas 3, 4 y tres primeros párrafos de la página 5).

Posteriormente señaló que en el momento en que fueron tramitadas las DUI's se encontraba plenamente vigente la Ley de Medicamentos, que señala rotundamente que la importación de dispositivos médicos entre otros, deben presentar la documentación y el certificado correspondiente para su importación. Adicionalmente señaló la norma que especifica y define claramente el concepto de dispositivo médico y su grado de peligrosidad.

En ambos casos, resulta evidente que la entidad demandante, no ha provisto los supuestos fácticos correspondientes al no haberse especificado cuáles es el instrumental médico importado por el operador, a qué clasificación corresponden por su grado de peligrosidad y en cada caso, por qué correspondía el CADA, y de qué manera erró el análisis y fundamentación técnico-jurídica efectuado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que hubiera permitido a esta Sala Plena, efectuar el contraste correspondiente entre el hecho concreto y la norma invocada, para concluir si la actuación administrativa de la autoridad demandada fue correcta o no; consecuentemente, resulta evidente que no cumplió con la carga argumentativa señalada por el art. 327-6) del Cód. Pdto. Civ.; es decir, especificar los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.

Continuando con el análisis de la demanda, se tiene que en párrafo que fue transcrito literalmente indicó “respecto al argumento del recurrente sobre la falta de fundamento de la tramitación de las DUI's, es necesario recordar que los Agentes Despachantes de Aduanas, de acuerdo con el art. 58 del R.L.G.A., deben cumplir con obligaciones en el ejercicio de sus actividades y principalmente las establecidas por la ley. En el presente caso, la Agencia no cumplió con lo establecido por la ley de medicamentos vigente en el momento del despacho de las DUI's, qué mayor fundamento puede existir si la tramitación, no cumplió con requisito de presentar el certificado correspondiente otorgado por el Ministerio de Salud”. Sobre este punto, la revisión de antecedentes administrativos, permite verificar que dicho párrafo corresponde a la exposición efectuada por la Administración Aduanera en oportunidad de responder al recurso de alzada planteado por el operador (fs. 39 vuelta, segundo párrafo de la carpeta 1); consecuentemente, no se refiere a ningún cuestionamiento a la argumentación técnico jurídica planteada por la autoridad demandada en el proceso.

La entidad demandante señaló también, “...con relación a la indebida calificación del hallazgo, no es adecuada su apreciación puesto que dentro de la calificación de las contravenciones el hecho que una mercancía no cuente con la documentación de respaldo para su legal importación es contrabando y con base en el monto de la mercadería se considera como contravención o delito, en el presente caso, se



estableció que existe contrabando contravencional calificado por el num. 4) del art. 160 y art. 181-b) del Cód. Tribu. Boliviano (C.T.B.)...”, concluyéndose igualmente, que no se ha vinculado dicha afirmación con ningún hecho concreto vinculado a la argumentación que justifique la cosa demandada frente a un criterio concreto que hubiera sido expuesto por la autoridad demandada, para que esta Sala Plena efectúe el control de legalidad.

Finalmente, se efectuó una transcripción sin identificar al documento al que dichos párrafos pertenecen y apuntó que la Administración Aduanera observó la importación de instrumental médico que requería de registro sanitario y por tanto, del Certificado de Autorización para Despacho Aduanero, toda vez que, de la normativa referida anteriormente, el importador debe cumplir previamente con los requisitos.

Se concluye entonces, que es evidente que la Administración Aduanera, al plantear su demanda no ha observado los requisitos puntuales señalados por el art. 327 del Cód. Pdto. Civ.; por consiguiente, no ha provisto a esta sala plena, los antecedentes fácticos ni los argumentos suficientes para que pueda efectuarse el control de legalidad correspondiente, teniéndose presente que el cumplimiento del mandato contenido en el art. 192-3) del Cód. Pdto. Civ., es imperativo y que dicha norma refleja el principio de congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, no es posible inferir, suponer o adivinar lo que quiso decir la parte actora, pues “el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicato o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o del denunciante o querellante (en el proceso penal), para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones o imputaciones y excepciones o defensas oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas... los derechos de acción y de contradicción imponen al Estado el deber de proveer mediante un proceso y por una sentencia, cuyo alcance y contenido están delimitados por las pretensiones y las excepciones que complementan el ejercicio de aquellos derechos”.

Corresponde aclarar que el alcance del art. 1 del C.P.C., está vinculado con la falta, oscuridad o ausencia de la ley y no al caso de ausencia de carga argumentativa de la demanda; es decir, de razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes con base en los hechos en que se fundare, que en el caso es inexistente y con datos erróneos que no pueden ser considerados y menos aún, resueltos por este tribunal so pena de vulnerar gravemente no únicamente el deber de congruencia sino también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales, previniendo emitir un fallo ultra petita (más allá de lo pedido por la parte), extra petita (algo diferente a lo solicitado) o infra o citra petita (otorgando menos de lo pedido).

La fundamentación precedente, exige a este Tribunal Supremo de Justicia de efectuar mayores consideraciones.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por la Administración Tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1032/2013 de 17 de julio de 2013.

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



120

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 36 a 41 planteada por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1275/2013 emitida el 7 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 47 a 51 vta., réplica de fs. 89 a 91, dúplica a fs. 95 a 96; apersonamiento y contestación

de René Chungara Cadena, mediante representación convencional, en su condición de tercero interesado de fs. 102 a 107, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

#### I. Contenido de la demanda.

##### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) certifique la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0035-2011 correspondiente al vehículo que ampara la Declaración Única de Importación (DUI) 2011/543/C-1633 de 24 de agosto de 2011, petición respondida mediante nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio que se remite al Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 que a su vez señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en los archivos y base de información de la entidad, haciendo conocer además varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO.

Con ese antecedente, la Administración Aduanera consideró que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1633 presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, infringiendo la inexistencia de la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Citando los arts. 148 del C.T.B., 84, 85 y 88 de la Ley General de Aduanas (L.G.A.), 111 y 119 del R. L.G.T.(R.L.G.A.), 3° y 5° del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 1 de septiembre de 2009, el demandante señaló que se presume la comisión del ilícito de contrabando contravencional tipificado en el art. 181 inc. b) del C.T.B., según tributos pagados de Bs. 59.972,00; equivalentes a 36.062,54 UFV's, siendo que, el 28 de septiembre de 2012 se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-016/2012 identificando como persona sindicada al importador René Chungara Cadena, con Cédula de Identidad 3072385; el 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-85/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra del sindicato.

Señaló que la AGIT, confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del acta de intervención contravencional sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria, conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

##### I.2. Fundamentos de la demanda.

Refutando la fundamentación de la AGIT, la entidad demandante señaló:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del C.T.B., modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-016/2012 de la DUI 2011/543/C-1633.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del C.T.B.; 111 del R.L.G.A., indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, esta prescripción faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

Continuó manifestando que, el procedimiento observado en virtud al Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B. ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) y 119 del R.L.G.A., modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, por lo que, en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, tiene la facultad de disponer el destino o destrucción de las mercancías.

Afirmó que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI no existe y no está registrado en los archivos de IBMETRO conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03; asimismo que, el técnico que firma no se encontraba en funciones; tampoco detalla el número de factura por el servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado; refirió finalmente que, no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO estableció este extremo por contar con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién o quiénes y en qué grado fueron responsables de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que, a partir del Informe AN-UFIPR-I-053/2012 de 27 de septiembre, las dos actuaciones notificadas al importador, el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, observaron el Certificado de IBMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de dicho documento; en ese sentido, recalcó que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160.4 y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, el numeral 4. Conclusiones del Control Diferido Regular, señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional, concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del C.T.B., corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que, la AGIT hizo una interpretación incorrecta de la norma al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, causando además perjuicio a la Administración Aduanera al anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, pues el numeral 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así tributos omitidos, por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del C.T.B. se evacuo el Acta de Intervención.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1275/2013 de 7 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-85/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 14 de agosto de 2014, que cursa de fojas 47 a 51 vta., señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa del demandante.

II.1. Señaló también que, el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la RD N° 01-004-09 no prevé el modo en el que se debe actuar en casos en los que se encuentren indicios de comisión de contravención aduanera de contrabando según los arts. 160.4 y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, el num. 4 conclusión del control diferido regular señala respecto de las facultades del Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional: "Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión"; consecuentemente, el objetivo específico del procedimiento de control diferido es comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos según lo establecido en la normativa aduanera, pues en atención al art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, ejercidas en conformidad a los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado decreto supremo indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley, la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Afirmó que, al darse inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional sin observarse las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, cuya existencia es encaminar el debido proceso para ambas partes y concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que en aplicación del art. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional.

Con relación al argumento del proceso penal y la supuesta inseguridad jurídica por fallos distintos, aclaró que estos fueron recurridos por el sujeto pasivo y por la Administración Aduanera al mismo tiempo, y siendo que el sujeto pasivo solicitó valoración de sus pruebas la AGIT en su Resolución Jerárquica se ve impedida de valorar pruebas pendientes de valoración por la autoridad jurisdiccional; en el presente caso la resolución de alzada solo fue recurrida por la Administración Aduanera la cual no solicitó la valoración de sus pruebas sino ingresó al fondo, por lo que, la AGIT el emitir su fallo realizó un correcto análisis de la causa fallando como corresponde, desvirtuándose el argumento de que se crea una supuesta inseguridad jurídica con los fallos ya que se trata de procesos diferentes.

Señaló como precedente tributario las Resoluciones Jerárquicas: AGIT-RJ/1055/2013, AGIT-RJ/1068/2013, AGIT-RJ/1069/2013, AGIT-RJ/1223/2013, AGIT-RJ/1224/2013, AGIT-RJ/1250/2013, AGIT-RJ/1252/2013, AGIT-RJ/1253/2013, AGIT-RJ/1254/2013, AGIT-RJ/1255/2013, AGIT-RJ/1256/2013, AGIT-RJ/1257/2013, AGIT-RJ/1258/2013, AGIT-RJ/1259/2013, AGIT-RJ/1260/2013, AGIT-RJ/1261/2013, AGIT-RJ/1262/2013, AGIT-RJ/1263/2013, AGIT-RJ/1264/2013, AGIT-RJ/1265/2013, AGIT-RJ/1266/2013, AGIT-RJ/1267/2013, AGIT-RJ/1268/2013, AGIT-RJ/1269/2013, AGIT-RJ/1270/2013, AGIT-RJ/1271/2013, AGIT-RJ/1272/2013, AGIT-RJ/1273/2013, AGIT-RJ/1274/2013, AGIT-RJ/1276/2013, AGIT-RJ/1277/2013, AGIT-RJ/11278/2013, AGIT-RJ/1279/2013, AGIT-RJ/1280/2013, AGIT-RJ/1281/2013, AGIT-RJ/1282/2013, AGIT-RJ/1279/2013, AGIT-RJ/11280/2013, AGIT-RJ/1281/2013, AGIT-RJ/1282/2013, AGIT-RJ/1283/2013, AGIT-RJ/1284/2013,

AGIT-RJ/1285/2013, AGIT-RJ/1287/2013, AGIT-RJ/1288/2013, AGIT-RJ/1289/2013, AGIT-RJ/1290/2013 y S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto de 2012.

Finalizó refiriendo que, la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

#### II.2. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ-1275/2013 de 7 de agosto, emitida por la AGIT.

#### III. Contestación del tercero interesado.

René Chungara Cadena, mediante memorial de fs. 102 a 107 y representación convencional, se apersonó al proceso y haciendo un recuento de lo antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Aduanera señaló que no se puede indicar que el certificado medioambiental presentado sea falso, puesto que fue emitido por IBMETRO y verificado por funcionarios de la AN, quienes autorizaron el levante respectivo.

III.1. Agregó que en el despacho aduanero se cumplió lo establecido en el art. 2 del D.S. N° 784, que modifica el art. 101 del D.S. N° 25870, esto es que la DUI sea completa, correcta y exacta, pues se evidencia que esta contiene todos los datos requeridos, no contiene errores de llenado, tachaduras o enmiendas, y por último, coinciden todos los datos registrados con la documentación soporte contenida en la carpeta del despacho.

Indicó además, que el informe de IBMETRO no establece que el funcionario que emitió los certificados, no fue funcionario de la institución en las fechas en que estos fueron emitidos, y tampoco determina de forma clara que dicho documento sea falso, siendo todavía una presunción.

Con relación al art. 88 de la L. N° 1990, de la misma forma para la desaduanización del vehículo automotor, manifestó haber cumplido con el pago total de los tributos aduaneros de importación exigibles y como consecuencia se emitieron el levante y pase de salida, por lo que de acuerdo a lo referido en el art. en análisis, la mercancía correspondía permanezca en el territorio aduanero y por supuesto la circulación en el territorio nacional. Existiendo además una errónea interpretación del art. 119 del D.S. N° 25870, modificado por el D.S. N° 572, toda vez que el mismo señala que se deberá disponer el destino o destrucción de las mercancías, más no refiere el decomiso o la emisión de actas de intervención. Siendo además que en el supuesto caso que no existiera en la carpeta el DUI 2011/543/C-1633, la certificación y el incumplimiento a las disposiciones legales, la administración tributaria debió considerar la sanción por no adjuntar el documento soporte, toda vez que dicho acto no afecta al tributo aduanero; que este tratamiento es totalmente diferente a las autorizaciones previas, por el incumplimiento que genera al tomar una decisión como ser el decomiso a través de un acta de intervención.

Refieren además que, la DUI 2011/543/C-1633 fue memorizada, validada y aceptada por la Administración Tributaria, razón por la que se emitió el levante y pase de salida, siendo el documento legal la DUI. Asimismo se tiene que el documento presentado por parte de la Unidad de Fiscalización y la Gerencia Regional de Potosí, no señala que la DUI es o no válida, por lo que no pueden indicar la falsedad o no de dicho documento, más aún porque no es parte de su competencia o función la determinación de ese extremo, en consecuencia mientras no se determine la falsedad o no de la DUI no se puede establecer como contrabando la introducción al país del vehículo.

Advirtió que, el demandante no cumplió los procedimientos legalmente establecidos, pues dentro del procedimiento de control diferido regular no habría existido la emisión de actas de intervención, menos las resoluciones, siendo además que los actos realizados por la administración tributaria mediante el referido procedimiento resultan ser erróneos, pues lo que correspondía era un Fiscalización Aduanera Posterior, conforme prevé la Resolución de Directorio RD 01-008-11 de 22 de diciembre de 2011, de otra forma se estaría vulnerando los derechos del sujeto pasivo constituidos en la Carta Magna. Con relación a que la Unidad de Fiscalización al efectuar el CRD dio cumplimiento expreso a la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 aseguró que, dicha disposición se refiere a los actos a realizar a nombre del sujeto pasivo, en la etapa de despacho aduanero, y no así en los procesos de Control Diferido Regular y Fiscalización Aduanera Posterior, y que los actos administrativos que provengan de estas acciones no están inmersas con la obligatoriedad hacia el Despachante de Aduana de comunicar al importador o consignatario. Por lo que se habría realizado una interpretación errónea de la norma por parte de la Administración Tributaria.

Concluyó manifestando que, las notificaciones deben ajustarse a lo establecido por los arts. 38 y 83 del C.T.B., y 33 de la L. N° 2341, no habiendo cumplido el debido proceso la Aduana, se considera que todo queda nulo por no ajustarse a las formas establecidas.

#### III.2. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica AGIT-RJ-1275/2012 de 07 de agosto.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-016/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señaló que, el art. 48 del D.S. N° 27310 establece que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control previstas en los arts. 21 y 100 del C.T.B. que facultan a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, pues no existe justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-016/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes acopiados en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SAA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa de fs. 13 del Anexo 2; el 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida cursante de fs. 14 a 18.

Mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 de 06 de junio, la Administración Aduanera solicitó a IBMETRO certifique la autenticidad de certificados medioambientales emitidos por esa entidad, adjuntando un anexo con el detalle de 77 certificados de fs. 23 a 25 del Anexo 2.

En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que una vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión, cursante de fs. 26 a 33.

El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-053/2012, control diferido regular DUI C-2011/543/C-1633 por el que se evidenció la falta del certificado medioambiental de IBMETRO y los indicios de la comisión de contravención tributaria por contrabando, cursante de fs. 41 a 50 del Anexo 2.

El 5 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a René Chungara Cadena con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-016/2012 de 28 de septiembre, emitida en su contra -fs. 61 a 69-.

El 2 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a René Chungara Cadena con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-085/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención, la anulación de la DUI 2011/543/C-1636 de 24 de agosto de 2011, y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación, cursante de fs. 76 a 83 del Anexo 2.

Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca (ARIT) mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0112/2013 de 13 de mayo, anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-085/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI 016/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra, de fs. 71 a 76 vta. del Anexo 1.

La Administración Aduanera, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto a través de la Resolución Jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-016/2012, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente de fs. 117 a 126 del Anexo 1.

#### VI. Análisis de las problemática planteada.

##### VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del RC.T.B., señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: i) Control anterior, ii) Control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) Control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En dicho marco normativo, la Administración Aduanera emitió el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que establece como objetivo general, en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310 efectuar la revisión de las declaraciones únicas de importación, verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados por personas naturales y empresas unipersonales a través de la Administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente se solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B.1 y 3 del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib., (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B., y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del C.T.B.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, el numeral 4.3 de la norma en análisis señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310 RC.T.B.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310RC.T.B., faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B. se tiene que, la citada norma reconoce a la Aduana Nacional -en el marco de los arts. 21 y 100 del C.T.B.- la potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", entendiéndose que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que ésta es una potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de agotadas las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1275/2013 de 7 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fojas 36 a 41 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1275/2013 de 7 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán quien se constituyó en primera relatora y es disidente a la presente Sentencia.

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

**Primera Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.**

**Segundo Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Vilca**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Vilca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



121

**Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 34, en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1179/2013 emitida el 29 de julio de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 65 a 68, réplica de fs. 73 a 76, dúplica de fs. 80, apersonamiento y contestación de fs. 39 a 42, presentada por David Viscarra Reynaga en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria demandante señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, realizó una interpretación ambivalente de la normativa tributaria cuando resolvió confirmar la resolución de alza emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz en respuesta al recurso planeado por el contribuyente; en consecuencia, se confirmó la decisión de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Resolución Determinativa 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012, ordenando que se emita nueva resolución que cumpla con lo establecido en los arts. 99-II del Código Tributario Boliviano (C.T.B.) y 19 del D.S. N° 27310.

De esa forma, se emitió una resolución contraria y lesiva a los intereses del Estado Plurinacional, además de haber provocado agravios a la Administración Tributaria, por lo que plantea la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Ratificándose plenamente en lo expuesto en la Resolución Determinativa 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012, apuntó que responde a los inconsistentes argumentos de la AGIT señalando en relación a la fiscalización, que el C.T.B., establece el procedimiento que debe seguirse al momento de realizar una fiscalización o verificación sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, el cual ha sido cumplido de acuerdo a la norma tributaria por lo que no existe vulneración al debido proceso.

Bajo el epígrafe “Sobre la nulidad de la resolución determinativa impugnada por no cumplir los requisitos señalados en la norma”, transcribiendo el punto XII de la resolución impugnada, indicó que la AGIT pretendió señalar que la resolución determinativa no consignó las especificaciones que componen la deuda tributaria y que dicho supuesto actuar arbitrario, vulneró el derecho del contribuyente a la defensa y al debido proceso, lo cual está lejos de la verdad, porque siendo el proceso de determinación reglado, no deja vacíos a otras posibilidades por lo que no se causó indefensión porque todas las actuaciones de la administración tributaria fueron realizadas con base en sus facultades legales y en sometimiento pleno a la ley.

Señaló que como puede observarse, la resolución jerárquica menciona que la vista de cargo emitida por la Administración Tributaria, en su página 15, “transcribe la existencia de la determinación de ventas no declaradas al evidenciarse la correcta determinación tributaria al contribuyente toda vez que la Vista de Cargo 7912-0011OVE0910-00744/2012, contiene todos los requisitos esenciales exigidos para su validez, conforme a los arts. 96-I de la L. N° 2492(C.T.B.) y 18 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.)” (sic) por lo que se puede evidenciar que sí hubo una correcta determinación consignando la base imponible y las especificaciones de la deuda tributaria “documentación del contribuyente” (sic) hasta la sustentada resolución determinativa puesto que su página 14, menciona que el acto impugnado consigna el lugar y fecha en la que fue emitida, nombre o razón social del contribuyente, las especificaciones sobre la deuda tributaria conforme con el art. 19 del RC.T.B.. De este modo, existe una contradicción porque la autoridad demandada indica primero, que la Resolución Determinativa 17-00595-12 contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente por lo que no hubo indefensión alguna, más aún cuando señala que se consideró y valoró la documentación presentada como prueba por lo que queda sentado que la resolución determinativa tiene todos los requisitos para su validez.

Por todo ello, no es correcta la fundamentación de la AGIT cuando señala que el acto se encuentra viciado de nulidad. Citando el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), señaló que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley.

Añadió que la Vista de Cargo determina claramente el objeto posible, toda vez que establece como resultado del proceso de determinación correspondiente a la Orden de Verificación 0011OVE00910 emitida para verificar el cumplimiento de la obligación fiscal del IVA correspondiente al periodo fiscal julio/2008, por lo que mal podría señalar la AGIT que no fueron contempladas las especificaciones de la base imponible, cuando claramente fueron determinadas en la orden de verificación, cumpliendo un procedimiento adecuado a la norma. En este punto, transcribió el art. 27 de la L. N° 2341, relativo a los requisitos que debe cumplir el acto administrativo.

Continuó señalando que la AGIT afirma que no sustentó su decisión porque no contiene las especificaciones de la base imponible sobre la composición de la deuda tributaria; sin embargo, la vista de cargo es congruente con la Resolución Determinativa. Transcribiendo los arts. 96-I y 99-II del C.T.B., asentó que de su simple lectura y posterior comparación con el argumento de la autoridad demandada, se puede evidenciar que se ha mencionado erróneamente una nulidad inexistente, porque los citados actos cumplen a cabalidad los requisitos formales señalados en las citadas normas y además, cumplen con los señalados el Reglamento del C.T.B. y la "Resolución Normativa de Directorio atinente" (sic).

Ratificando la fundamentación expuesta en el recurso jerárquico que planteó contra la resolución de alzada, pidió se consideren las contradicciones que existen en las resoluciones de alzada y jerárquica y al efecto, indicó que la resolución de alzada, para anular obrados, no efectuó una valoración completa de los antecedentes referidos a la verificación realizada "si bien la resolución determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible de la determinación de la deuda tributaria, en la misma claramente se indica que "después de valorar las pruebas presentadas se mantiene el tributo omitido señalado en la vista de cargo"; es decir que los descargos presentados por el contribuyente no desvirtuaron las observaciones detalladas en la vista de cargo por lo tanto, se ratificó la base imponible que dio origen al tributo omitido adeudado tal como se muestra en el resuelve primero de la misma Resolución Determinativa donde se muestra el anexo de la Liquidación de la Deuda Tributaria y en la cuarta columna de dicho anexo claramente se titula "IMPTE.OBS. BASE IMPONIBLE y se detalla el monto total de ingresos observados que dan origen al tributo omitido tanto del IVA como del IT, los mismos que figuran en la columna siete" (sic).

En ese sentido se deduce que existe una contradicción de la misma ARIT de Impugnación cuando indica "podemos llegar a la conclusión que la Vista de Cargo cumple los requisitos establecidos en los arts. 96 de la L. N° 2492 (C.T.B.) y 18 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.)", entonces, "cuál será la observación de fondo que existe para anular la Resolución Determinativa si a través de esta, se ratificaron las observaciones plasmadas en la Vista de Cargo que la misma autoridad de impugnación dice que está bien y tal como se indicó, la misma base imponible que se refleja en la vista de cargo, está inserta en la cuarta columna del cuadro de liquidación de la deuda tributaria de la Resolución Determinativa, por tanto, no existe ausencia de la base imponible a cuyo respecto, señaló que entendido está el monto sobre el cual se aplica el porcentaje del impuesto, establecido en la norma legal respectiva para determinar el gravamen que debe ser pagado, hechos que se encuentran reflejados en la Vista de Cargo 7912-0011OVE0910-00744/2012 y en la Resolución Determinativa 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012.

Señaló también, que de los argumentos expuestos por la administración tributaria, confrontados con el análisis de la AGIT, se puede concluir que la resolución jerárquica carece de los requisitos de fundamentación y motivación porque en la parte analítica no explica ni señala qué componente o elemento de la base imponible no se encuentra en la resolución determinativa, cuando es más que evidente, que contiene todos los elementos de la base imponible.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque en todas sus partes la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1179/2013 de 29 de julio de 2013 y se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00595-12.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 27 de marzo de 2014, que cursa de fs. 65 a 68, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, consideró pertinente transcribir los puntos vii, viii, ix y x del acápite IV. Fundamentación técnico-jurídica de la resolución impugnada.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

### III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 39 a 42, se apersonó voluntariamente al proceso, David Viscarra Reynaga y señaló que:

La resolución de alzada fundó su determinación en dos aspectos:

La nota de 27 de diciembre de 2012, que presentó como descargo y que no fue valorada en la Resolución Determinativa, en la que aclara la forma en que importa el producto y se vende en el mercado interno, la cual únicamente fue considerada en la resolución jerárquica y no en la determinativa como correspondía vulnerándose la oportunidad y pertinencia de la evaluación de la prueba y el derecho a la defensa.

La resolución determinativa no contiene la determinación de la base imponible, pues simplemente, refleja las diferencias detectadas en los inventarios a través de los kardex, incumpliendo lo establecido en el art. 96-I del C.T.B., punto en el que transcribió el punto VIII del punto IV.4 de la resolución jerárquica, señalando a continuación, que este argumento el que de alguna manera trata de cuestionar la entidad demandante, apuntando que la vista de cargo sí contiene la base imponible, lo cual no es evidente.

Que la demanda no señala cuál es el derecho positivo vulnerado y solamente señala aspectos de hecho que no corresponden a un proceso de puro derecho.

La demanda no ha formulado su petición en términos claros y positivos porque pide que se revoque en todas sus partes la resolución jerárquica y se mantenga firme la resolución determinativa, lo cual es incongruente, ya que en todo caso, debió pedir que se ordene a la AGIT emitir resolución en el fondo, ya que únicamente se emitió pronunciamiento de forma y no de fondo, por ello, lo pedido no es posible de atender.



Bajo el epígrafe “sobre el supuesto cumplimiento del procedimiento de fiscalización, apuntó que en el punto “conceptos revocados” de la demanda-página 3-, la Administración Tributaria señala que cumplió a cabalidad con el procedimiento de fiscalización, respetando el derecho a la defensa del contribuyente, al respecto indico, que en los aspectos que impugnó, se encuentra el hecho de que no fue notificado con la vista de cargo y que abusando de la autoridad que le da la ley, la Administración Tributaria, habría practicado las diligencias a las 22:00 horas, cuando su negocio está cerrado y es muy poco probable que las encuentre al día siguiente; sin embargo, el 27 de diciembre de 2012, presentó una nota dirigida a las Órdenes de Verificación (ya que desconocía la Vista de Cargo), en la que aclaró que importa cajas de 8 de unidades de mayonesa y que en el mercado interno vende cajas de 24 unidades, la que no fue valorada por la Administración Tributaria, consolidando el corolario de abusos cometidos.

Respecto al punto relativo a la “nulidad de la resolución determinativa impugnada por no cumplir con los requisitos establecidos por la norma”, transcribió el punto viii del acápite IV.4. de la resolución jerárquica y señaló que la administración tributaria en su demanda, incide que la resolución determinativa contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente, a esto añade que la base imponible está contemplada en la vista de cargo, y de esa manera pretende inducir en confusión al Tribunal, porque la AGIT hizo referencia al contenido del art. 19 del D.S. N° 27310, con relación al origen, concepto y determinación de la deuda tributaria y de ninguna manera realiza una afirmación relacionada al contenido de la resolución determinativa como lamentablemente pretende hacer creer el demandante, lo que denota que al carecer de sustentos legales, pretende inducir en confusión.

También se refirió a la nulidad del acto administrativo sin tomar en cuenta que la AGIT dispuso la anulabilidad del mismo.

Apuntó también que la administración tributaria, confesó en su demanda que la Resolución Determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible.

Con la denominación de “Ausencia de la base imponible en la resolución determinativa, señaló que la demandante pretende ilógicamente, que al haber señalado la AGIT SRZ, que la vista de cargo contiene los requisitos de ley (de forma), quedaría descontado que la resolución determinativa ha tomado en cuenta y contiene implícitamente la base imponible. Además sostiene que en la cuarta columna del anexo de la resolución se especifica el importe observado, base imponible, más ello no es evidente porque en ninguna parte de la resolución determinativa existe un análisis, exposición, detalle de cómo y por qué se dio origen y concepto de la base imponible, situación que es inadmisibles y que vulnera el derecho a la defensa, al debido proceso y al principio de seguridad jurídica.

Con los argumentos precedentes, solicitó se confirme la resolución jerárquica.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, la Administración Tributaria demandante controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de anular la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Resolución Determinativa 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012, ordenando además, que considera que no es evidente que la resolución determinativa no consigne las especificaciones que componen la deuda tributaria y que se haya vulnerado el derecho del contribuyente a la defensa y al debido proceso, porque todas las actuaciones de la administración tributaria fueron realizadas con base en sus facultades legales y en sometimiento pleno a la ley. Además, que existe una contradicción en la resolución impugnada porque la autoridad demandada indica primero que la Resolución Determinativa 17-00595-12 contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente, por lo que no hubo indefensión alguna, más aún cuando señala que se consideró y valoró la documentación presentada como prueba por lo que queda sentado que la Resolución Determinativa tiene todos los requisitos para su validez.

Apuntó también que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley.

Continuó señalando que la AGIT afirma que no sustentó su decisión porque no contiene las especificaciones de la base imponible sobre la composición de la deuda tributaria; sin embargo, la vista de cargo es congruente con la Resolución Determinativa, en la que se muestra el anexo de la Liquidación de la Deuda Tributaria y en la cuarta columna de dicho anexo claramente se titula “IMPTE.OBS. BASE IMPONIBLE y se detalla el monto total de ingresos observados que dan origen al tributo omitido tanto del IVA como del IT, los mismos que figuran en la columna siete.

Señaló también, que de los argumentos expuestos por la Administración Tributaria, confrontados con el análisis de la AGIT, se puede concluir que la resolución jerárquica carece de los requisitos de fundamentación y motivación porque en la parte analítica no explica ni señala qué componente o elemento de la base imponible no se encuentra en la resolución determinativa.

Por su parte, la AGIT sostiene que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos.

Finalmente, el tercero interesado solicitó se desestime la demanda, apuntando que no ha señalado cuál es el derecho positivo vulnerado y tampoco formuló su petición en términos claros y positivos porque pide que se revoque en todas sus partes la resolución jerárquica y se mantenga firme la Resolución Determinativa, lo cual es incongruente, ya que en todo caso, debió pedir que se ordene a la AGIT emitir resolución en el fondo, ya que únicamente se emitió pronunciamiento de forma y no de fondo, por ello, lo pedido no es posible de atender.

Al solicitar se confirme la resolución jerárquica, señaló que la Administración Tributaria confesó en su demanda que la Resolución Determinativa no consigna en forma literal el monto de la base imponible y finalmente, argumentó que en ninguna parte de la resolución determinativa existe un análisis, exposición, detalle de cómo y por qué se dio origen y concepto de la base imponible, situación que es inadmisibles y que vulnera el derecho a la defensa, al debido proceso y al principio de seguridad jurídica.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución, la revisión de los antecedentes informa lo siguiente:

## Anexo 2.

La Administración Tributaria emitió las Órdenes de Verificación 0011OVE00904 al 0011OVE00915 al contribuyente David Viscarra Reynaga y entre ellas, ejecutó la Orden de Verificación 0011OVE00910 con la finalidad de confrontar los hechos y/o elementos específicos y relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al seguimiento a la venta de mercadería importada (fs.3), que dio origen al presente proceso contencioso administrativo.

## Carpeta2.

El 23 de noviembre de 2012, se emitió la Vista de Cargo 7912-0011OVE00910-00744/212, en la que se refiere haberse realizado el análisis y verificación de la documentación presentada por el contribuyente Viscarra Reynaga David, la información de la Aduana Nacional (pólizas de importaciones) y la información existente en el Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT2) y haber concluido la existencia de deuda tributaria emergente de importación que el contribuyente no demostró con documentación sustentable el destino de las mismas, de modo que se determinaron ventas no declaradas por Bs 305.857; equivalentes a 170.593 UFV (fs. 408-415).

En la página 3 de la vista de cargo en estudio, la Administración Tributaria señala que efectuó el análisis y reconstrucción del inventario del contribuyente y que se evidenció la importación de 10.800 productos por lo que se determinó que 7.200 productos no fueron ingresados al almacén. Con base en ese hallazgo, en la página 4, se determinó la base imponible en la suma de Bs. 595.620 emergente del precio promedio determinado en el Cuadro 4 de la misma página, aplicado al efecto, el precio de Bs 104.20.

Con nota de 26 de diciembre de 2012, el contribuyente aclaró que si bien en las importaciones realizadas, la factura de exportación de DÁNICA FLORA S.A. registra la caja por 8 unidades, en las ventas en el mercado se factura la caja por 24 unidades (fs. 423).

Finalmente, se emitió la Resolución Determinativa 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012, fueron desestimados los descargos presentados por el contribuyente y mantuvo la deuda tributaria determinada (fs. 224 a 226).

El contribuyente planteó el recurso de alzada que cursa de fs. 27 a 32 de la carpeta 1, que fue conocido y resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, instancia que con la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0264/2013 de 26 de abril, anuló obrados con reposición hasta la Resolución Determinativa 17-00595-12 inclusive, al haber considerado que la vista de cargo cumple con los requisitos establecidos en los arts. 96 del C.T.B. y 18 del RC.T.B., contiene la determinación de la base imponible así como la fundamentación de hecho y de derecho; sin embargo, dicha información no se encuentra reflejada en la resolución determinativa, ya que la misma no contiene la determinación de la base imponible, pues simplemente refleja las diferencias detectadas en los inventarios a través de los kardex, incumpliendo lo establecido en el art. 96-I del C.T.B., que señala en forma clara que la vista de cargo servirá de base a la resolución determinativa. Además, advirtió que la nota de 27 de diciembre de 2012, suscrita por el contribuyente, no fue valorada en la resolución determinativa (fs. 79 a 89).

Con ese antecedente, la Administración Tributaria planteó el recurso jerárquico de fs. 104 a 106, que fue resuelto con el acto administrativo-tributario impugnado en el presente proceso, en el que la AGIT confirmó la resolución de alzada, al haber considerado la norma contenida en el art. 99-II del C.T.B. y 19 del RC.T.B., dando así, origen al presente proceso contencioso administrativo, en cuyo trámite se observó el procedimiento de puro derecho, hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

## V. Análisis del problema jurídico planteado.

En el caso concreto, la administración sostiene que la resolución determinativa es un acto válido que no debió ser anulado. A efecto de resolver la pretensión deducida por la demandante, corresponde efectuar las siguientes precisiones:

## V.1. Respecto a los argumentos del tercero interesado sobre los aspectos de forma de la demanda.

David Viscarra Reynaga observó que la entidad demandante no ha señalado cuál es el derecho positivo vulnerado y tampoco formuló su petición en términos claros y positivos porque pide que se revoque en todas sus partes la resolución jerárquica y se mantenga firme la Resolución Determinativa, lo cual es incongruente, ya que en todo caso, debió pedir que se ordene a la AGIT emitir resolución en el fondo porque únicamente se emitió pronunciamiento de forma.

Al respecto, la lectura de la demanda evidencia que la Administración Tributaria expuso de manera suficiente el cuestionamiento a la resolución impugnada señalando que carece de debida fundamentación y motivación, además que es contradictoria y ha señalado expresamente que causa lesión a los intereses del Estado y agravios a la Administración Tributaria y en concreto, solicitó la revocatoria de la resolución jerárquica y que se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa, petición que resulta coherente con su argumento referido a haber cumplido con las formalidades de su emisión, el cual también fue planteado en su recurso jerárquico.

## V.2. Sobre los requisitos de la resolución determinativa.

El art. 99-II del C.T.B., señala: "... La resolución determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos:

Lugar y fecha.

Nombre o razón social del sujeto pasivo.

Especificaciones sobre la deuda tributaria.

Fundamentos de hecho y de derecho.

Calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones.

Firma, nombre y cargo de la autoridad competente.

La parte in fine del par. III de la norma citada, señala expresamente que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa...”.

En ese marco, el art. 19 del R. C.T.B., señala que la resolución determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492 y aclaró que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha ley, que regla los componentes de la deuda tributaria.

Ahora bien, la lectura de la resolución jerárquica, en los puntos viii, ix y x del acápite IV. Fundamentación técnico-jurídica, evidencia que la AGIT, verificó los requisitos de la Resolución Determinativa y concluyó que la Administración Tributaria, únicamente señaló que “las observaciones surgen de las diferencias identificadas al comparar mensualmente el valor total de las importaciones realizadas por el contribuyente con sus declaraciones juradas ... rubro de ventas y las pólizas de importación informadas por la Aduana Nacional de Bolivia, determinándose que el contribuyente vende menos de lo que importa...por lo que el Departamento de Fiscalización procedió a revisar inventario de mercaderías.”, y observó que no señala la documentación o cruces de información que permitan advertir cuál fue el origen y concepto de la deuda tributaria... en ese contexto, concluyó que si bien la Resolución Determinativa consigna la base imponible de Bs 306.492; no contiene las especificaciones sobre su composición que conforme con el art. 19 del RC.T.B., hacen referencia al origen, concepto y determinación.

En ese contexto, la revisión de la Resolución Determinativa 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012, relaciona la prueba presentada por el contribuyente y concluye que no es suficiente para desvirtuar los cargos formulados. También señala que después de valorar las pruebas presentadas, se mantiene el tributo omitido señalado en la Vista de Cargo 7912-0011OVE0910-0074/2012 de 23 de noviembre de 2012, empero a la luz de la normativa glosada precedentemente, resulta evidente el incumplimiento de la exposición de los fundamentos de hecho y derecho respecto a los resultados de la valoración de los descargos y tampoco, las especificaciones sobre la deuda tributaria; es decir, el origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha Ley; por consiguiente, es correcto el criterio de la autoridad demandada.

La entidad demandante señaló también que existe una contradicción en la resolución impugnada porque la autoridad demandada indica primero que la Resolución Determinativa 17-00595-12 contiene las especificaciones sobre la deuda tributaria que finalmente conoció el contribuyente, por lo que no hubo indefensión alguna, más aún cuando señala que se consideró y valoró la documentación presentada como prueba por lo que queda sentado que la Resolución Determinativa tiene todos los requisitos para su validez. Dicha afirmación no es evidente porque la resolución jerárquica señala en su página 15, que si bien consigna la base imponible de Bs 306.492; no contiene las especificaciones sobre su composición que sustenten la decisión de la Administración Tributaria.

Sobre la afirmación relativa a que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley, tenga presente la demandante que el art. 99-II del C.T.B., que sanciona con expresa nulidad la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales analizados precedentemente.

Continuando con el análisis de los argumentos expuestos por la Administración Tributaria demandante, indicó que la AGIT afirma que no sustentó su decisión porque no contiene las especificaciones de la base imponible sobre la composición de la deuda tributaria; sin embargo, la vista de cargo es congruente con la resolución determinativa, en la que se muestra el anexo de la liquidación de la deuda tributaria. Sobre el punto se concluye que el argumento de la demandante es errado, porque si bien es evidente que el art. 96-I del C.T.B., señala que la vista de cargo contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, ello no significa que pueda obviarse el cumplimiento de las formalidades esenciales señaladas por el art. 99 del C.T.B., en el entendido de que más allá de la formalidad, esos requisitos están vinculados con el debido proceso, la seguridad jurídica y el derecho a la defensa, puesto que una vez agotada la fase de los descargos, que importan su valoración fundamentada y motivada, la Administración Tributaria debe exponer las especificaciones sobre la deuda tributaria y los fundamentos de hecho y derecho, que justifiquen su decisión, ello para permitir y asegurar el derecho de impugnación del contribuyente, quien tiene el derecho de conocer de dónde emergen los reparos que se le imputan y cuál es la composición de la deuda tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por la Administración Tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1179/2013 de 29 de julio de 2013.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norca Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



122

**Gerencia Distrital Potosí del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 30 a 38 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), legalmente representada por Zenobio Vilamani Atanacio, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1073/2013 de 17 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 95 a 98 vta., la intervención del tercero interesado Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L. de fs. 100 a 107 vta., la réplica de fs. 129 a 131 vta.; dúplica que cursa a fs. 126 y vta., y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital Potosí del SIN, en adelante la Administración Tributaria, señala que el 04 de abril de 2011, se emitió la L. N° 100, con la finalidad de proteger el territorio nacional en zonas de frontera, evitar el saqueo de recursos naturales, promover el desarrollo de las actividades económicas lícitas e implementar medidas y acciones dirigidas a lograr la seguridad alimentaria y energética y de lucha contra el tráfico ilegal de mercancías en el Estado Plurinacional de Bolivia, al respecto cita el art. 19 de dicha ley.

Añade que, la Administración Tributaria el 10 de abril de 2011, emitió los memorándums de asignación de funciones Cite: SIN/GDPT/DF/MEN/00133/2012 Y SIN/GDPT/DF/MEN/00137/2012, instruyendo a los funcionarios de la Agencia Tributaria del municipio de Uyuni del SIN, desarrollen el operativo coercitivo de control fiscal o verificación de facturación, dando cumplimiento, intervinieron la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., habiendo constatado que no emitió factura y/o nota fiscal equivalente por la venta de gasolina en la suma de Bs. 150; calificándose dicha conducta en una contravención de conformidad a lo dispuesto por el art. 19-I de la L. N° 100, que modifica el art. 164 de la L. N° 2492, correspondiendo sea sancionada con la clausura definitiva del establecimiento contraventor, para tal efecto se labró el acta de verificación y clausura Formulario N° 06704 de 13 de abril de 2012.

Agrega que, el Responsable de la Agencia Tributaria Uyuni, mediante nota Cite: SIN/ALTUY/NOT/075/2012 de 17 de abril, solicitó la anulación del Acta de Intervención N° 6704 y Acta de Convertibilidad N° 2135, en atención a ello, el Departamento de Fiscalización emitió el Informe SIN/GDPTS/DF/INF/01939/2012 de 11 de diciembre, indicando que corresponde proceder con la clausura inmediata y definitiva de la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., al haberse evidenciado la no emisión de factura o nota fiscal cuando se realizó la venta de combustible el 13 de abril de 2012; asimismo, manifiesta que no correspondía se labre el Acta de Convertibilidad N° 2135, por cuanto en el caso de Estaciones de Servicio no procede la convertibilidad a favor del contribuyente infractor de la no emisión de factura o nota fiscal, pudiendo en este caso el contribuyente recurrir a las vías legales que el Código Tributario establece para la devolución de los montos pagados por este concepto y así reencaminar el trámite respectivo a la clausura definitiva de la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., conforme dispone el art. 19-I y II de la L. N° 100. En atención a ello, el 11 de diciembre de 2012 la entidad demandante emitió la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-0000951-12, la cual dispuso la clausura inmediata y definitiva de la referida Estación de Servicio.

Manifiesta que, resultado de la impugnación en la vía administrativa por parte del contribuyente, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0045/2013 de 08 de abril, por la cual se confirmó la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-0000951-12, habiendo la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., formulado recurso jerárquico, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1076/2013 de 17 de julio, que resolvió revocar totalmente la Resolución de Alzada, dejando sin efecto la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-0000951-12.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, la Administración Tributaria fundamenta su demanda señalando que:

Es evidente que los funcionarios de la Agencia Tributaria de Uyuni de la Gerencia Distrital Potosí del SIN, el 13 de abril de 2012, procedieron a labrar el Acta de Verificación y clausura N° 06704, en razón al incumplimiento de la emisión de factura por la venta de gasolina; asimismo, en la misma fecha los referidos funcionarios labraron el Formulario de Convertibilidad de Sanción de Clausura N° 00002135, actuado que contravino y omitió el mandato legal descrito en el parág. II del art. 19 de la L. N° 100, por lo que los funcionarios debieron proceder con la clausura definitiva y no llenar el Formulario de Convertibilidad de Sanción de Clausura, habiendo sido emitida la Resolución de Clausura Definitiva N° 23-0000951-12, con la finalidad de reconducir y sanear el procedimiento anómalo empleado por la Administración Tributaria.

Agrega que, la Administración Tributaria al haber emitido la resolución de clausura definitiva, consideró que los actos desarrollados se encuentran sometidos a la ley y si bien se efectuó un procedimiento erróneo respecto a la omisión de la aplicación de los parág. I y II del art. 19

de la L. N° 100, lo que correspondía era aplicar lo dispuesto en el art. 55 (Nulidad de Procedimiento) del D.S. N° 27113, por ello la entidad demandante de oficio, el 11 de diciembre de 2012, emitió la Resolución de Clausura Definitiva N° 23-0000951-12, evitando nulidades y esencialmente cumpliendo con la finalidad de la L. N° 100, estableciendo que el pago efectuado a través del Formulario de Convertibilidad de Sanción de clausura por la suma de Bs. 1.500, es un pago indebido y consiguientemente el contribuyente debía solicitar la devolución del mismo, de lo que se colige que con la emisión de la referida resolución de clausura definitiva, no se vulneró elemento alguno del debido proceso, más al contrario, la sanción establecida se basa en normativa preexistente, por ello, con dicho actuado se está reconduciendo el proceso o las acciones de los funcionarios de la Agencia Tributaria de Uyuni, conforme a lo dispuesto en la L. N° 100.

Expresa que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria se encuentra equivocada al considerar el acta de contravención y clausura como un acto definitivo y al haberse emitido la Resolución de Clausura Definitiva N° 23-0000951-12, existen dos actos definitivos y por consiguiente una doble sanción, correspondiendo aclarar que en el presente caso los antecedentes descritos no se subsumen con los elementos del non bis in idem, ya que no existe identidad de sujeto, objeto y causa, ya que la Administración tributaria no pretendió establecer una doble sanción ante el incumplimiento de no emisión de factura por parte del contribuyente Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., como asevera y entiende la autoridad jerárquica, más al contrario-reitera-, la Resolución de Clausura Definitiva N° 23-0000951-12, corrige el procedimiento anómalo y establece una sanción correcta conforme establece el art. 19-II de la L. N° 100; consiguientemente, la resolución jerárquica impugnada vulneró el fin ontológico de la L. N° 100, consistente en promover el desarrollo de las actividades económicas lícitas e implementar medidas y acciones dirigidas a lograr la seguridad alimentaria y energética y de lucha contra el tráfico ilegal de mercancías en el Estado boliviano

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se mantenga vigente e incólume la Resolución de Clausura Definitiva N° 23-0000951-12 de 11 de diciembre de 2012.

### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 02 de mayo de 2014, que cursa de fs. 95 a 98 vta., señalando que, no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

La administración tributaria inicialmente el 13 de abril de 2012, emitió el acta de verificación y clausura N° 06704, informando al sujeto pasivo que por la contravención de no emisión de factura, tiene derecho a convertir por una vez la sanción de clausura en multa equivalente a 10 veces el importe no facturado de conformidad a lo establecido en el segundo párrafo del art. 170 de la L. N° 2492, convertibilidad que fue cumplida a cabalidad por la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., conforme se acredita del formulario de convertibilidad de sanción de Clausura N° 2135; sin embargo, ocho meses después, el 12 de diciembre de 2012, se notifica con la Resolución de Clausura Definitiva N° 23-0000951-12, que dispone la clausura inmediata y definitiva del establecimiento contraventor Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., dispuesta mediante Acta de Verificación y Clausura N° 6704 labrada el 13 de abril de 2012, en aplicación de los arts. 19 de la L. N° 100 y 164 y 170 de la L. N° 2492; no obstante, fue la propia Administración Tributaria que inició un procedimiento sin aplicar la normativa vigente al presente caso, aspecto que no es atribuible al sujeto pasivo, toda vez que al no consignar desde el inicio; es decir, desde el acta de verificación y Clausura N° 06704 la sanción de clausura definitiva por la venta de combustible sin la emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, vulneró el debido proceso y derecho a la defensa del contribuyente, consagrados en los arts. 115 y 117-I de la C.P.E., concordantes con el art. 68.6 de la L. N° 2492.

Indica que, la Administración Tributaria no consideró la existencia de dos actos definitivos que sancionan la misma contravención de no emisión de nota fiscal, por una parte el acta de verificación y Clausura N° 6704, que pese a los vicios incurridos no fue reclamado o impugnado en su momento por el sujeto pasivo, más al contrario fue consentido y cancelada la sanción por el contribuyente, y sin que exista un acto que anule dicho proceso sancionatorio por parte de la administración tributaria, quedando dicho acto firme constituyéndose así en un acto definitivo, pues se entiende que tanto el sujeto pasivo como el sujeto activo, asintieron y consintieron la sanción establecida, acto que al no ser objeto de impugnación se convierte a partir de entonces en una verdad jurídica ante la cual no cabe reclamo o cuestionamiento alguno por ninguna de las partes.

Añade que, la resolución de clausura definitiva fue notificada ocho meses después, entendiéndose a esta actuación administrativa como otro acto definitivo, que de forma discrecional fue emitido por la Administración tributaria, cuando el primer acto con la convertibilidad se encontraba firme, subsistente y cancelado y no había sido objeto de anulación alguna por parte de la Administración, convirtiéndose por lo tanto el acta de verificación y Clausura N° 6704, en un acto firme y con calidad de cosa juzgada, teniendo en cuenta que el acto inicial cumplió su finalidad, lo contrario sería incurrir en una doble sanción contra el sujeto pasivo, hecho que vulnera el principio non bis in idem.

Respecto a lo alegado por la Administración Tributaria en sentido que recurrió a la Ley de Procedimiento Administrativo, para la emisión de la resolución de clausura definitiva, manifiesta que dicha resolución no corrigió ningún error material, ni de hecho o aritmético, conforme establece el art. 31 de dicha ley, siendo claro que la mencionada resolución establece una nueva sanción al sujeto pasivo por un hecho que ya fue sancionado, acto totalmente independiente del acta de verificación y clausura que estableció una sanción distinta que ya fue cumplida.

### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbadamente la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada en el presente proceso.

### III. Intervención del tercero interesado.

Por escrito que cursa de fs. 100 a 107 vta., se apersonó el representante legal de la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., en su calidad de tercero interesado, señalando que:

Desde la interposición del recurso de alzada y jerárquico, ha señalado que en aplicación del debido proceso se hacen inaplicables las incorporaciones a los arts. 164 y 170 de la L. N° 2492, por lo que debió dejarse sin efecto la clausura definitiva establecida en el acta de verificación y Clausura N° 06704, correspondiendo al presente el subsanarse esta situación, mucho más cuando mediante formulario de convertibilidad de sanción de Clausura N° 00002135 de 13 de abril de 2012, se procedió a la convertibilidad de la sanción de clausura por una multa de Bs. 1.500.-, el cual no ha sido anulado, por lo que se está generando la existencia de doble sanción por un mismo hecho (non bis in idem), afectando principios constitucionales, tributarios y procesales. Al respecto indica que mediante Formulario 1000, con Número de Orden 5136011390, por el cual se ha procedido al pago de la multa convertida de la sanción de clausura, pago realizado pese a que se tenía la convicción de no haberse realizado ninguna contravención y menos la omisión de emitir nota fiscal por la venta de gasolina; sin embargo, se tomó la decisión del pago de la multa, a efectos de evitar mayores perjuicios, extremo que puede ser verificado de la revisión del Comprobante de Pago del Banco Unión S.A., Formulario 1000, con N° de Orden 5136011390 de 14 de abril de 2012, por la suma de Bs. 1.500.-; actuación que se halla firme y subsistente y es producto de la suscripción del formulario de convertibilidad de sanción de Clausura N° 00002135, el mismo que no fue anulado, por tanto, al presente se tiene una doble sanción, la multa por la conversión de la clausura y la clausura definitiva, aspecto que vulnera el non bis in idem.

Añade que en atención a la seguridad jurídica que tiene derecho toda persona sea natural o jurídica, existe la imposibilidad de aplicar las modificaciones de la L. N° 100 al Código Tributario Boliviano, ya que omite la existencia de un procedimiento sancionatorio de clausura definitiva, en contradicción con lo establecido en la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0100/2014 de 10 de enero, por lo que solicita se declare improbadamente la demanda.

En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. . Presentadas la réplica de fojas 129 a 131 vta., mediante la cual el demandante reitera sus argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa, y la dúplica a fs. 136 y vta., en la que la AGIT únicamente indica este extremo, no habiendo nada más que tramitarse, a fs. 138 se decretó "Autos para Sentencia".

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

Mediante Memorandum Cite: SIN/GDPT/DF/MEM/00133/2012 y SIN/GDPT/DF/MEM/00137/2012, ambos de 10 de abril de 2012, Eloy Gabriel Calizaya y Eusebio López, respectivamente, fueron instruidos por el Gerente Distrital Potosí del SIN, a efectuar el Operativo de Control Coercitivo de Emisión de Facturas en diferentes zonas de la Agencia de Uyuni (fs. 7 y 8 del anexo 3).

Fruto de dicho operativo se emitió el Acta de Verificación y Clausura N° 06704, en la que se establece que la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., no emitió factura por la venta de gasolina por un valor de Bs 150; tipificando dicha conducta como contravención tributaria que se sanciona con la clausura inmediata del negocio por tres días continuos, de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 160.2, 161.2 y 170 de la L. N° 2492 (fs. 5 del Anexo 3).

Posteriormente la Administración Tributaria elaboró el Formulario de Convertibilidad de Sanción de Clausura N° 00002135, el cual refiere que siendo ésta la primera oportunidad que incurre en la mencionada contravención tributaria, al amparo del art. 170 de la L. N° 2492, el sujeto pasivo solicitó aplicar la convertibilidad de la sanción de clausura comprometiéndose al pago de una multa equivalente a diez (10) veces el monto de la transacción no facturada Bs. 1.500.-, debiendo entregar fotocopia de la boleta de pago en el plazo de 18 horas (fs. 6 del Anexo 3).

Dicho compromiso, fue cumplido por el sujeto pasivo, efectuando el pago de los Bs. 1.500.-, mediante Boleta de Pago con N° de Orden 5136011390 de 14 de abril de 2012, efectuado en el Banco Unión S.A. (fs. 2 del Anexo 3).

Posteriormente, la Gerencia Distrital Potosí del SIN, emitió la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12 de 11 de diciembre de 2012, por la cual dispone la clausura inmediata y definitiva del establecimiento contraventor Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., en aplicación de lo establecido por los arts. 164 y 170 de la L. N° 2492 y 19 de la L. N° 100, por haberse verificado la no emisión de factura de venta de gasolina por el valor de Bs 150; además de haber comunicado al contribuyente de que puede hacer uso de los derechos que la L. N° 2492 establece, a efectos de solicitar la devolución del monto cancelado indebidamente, por concepto de convertibilidad que no corresponde en el caso presente (fs. 14 a 16 del Anexo 3).

La resolución administrativa de clausura Definitiva N° 23-00000951-12, fue impugnada por el sujeto pasivo mediante recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Chuquisaca, alegando entre otros aspectos la violación a la garantía del non bis in idem (fs. 19 a 21 del Anexo 1), mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0045/2013 de 08 de abril, que resolvió confirmar dicha Resolución Administrativa de Clausura Definitiva (fs. 143 a 150 vta. del Anexo 1); Resolución de alzada impugnada por la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., mediante recurso jerárquico (FS. 183 a 206 del Anexo 1), mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1073/2013 de 17 de julio, que resolvió revocar totalmente la Resolución de Alzada, dejando sin efecto legal la resolución administrativa de clausura Definitiva 23-00000951-12, al haberse impuesto una sanción por un mismo hecho (fs. 258 a 272 del Anexo 2).

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar si la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12 de 11 de diciembre de 2012, fue emitida con la finalidad de reconducir y sanear el

procedimiento anómalo empleado por la administración tributaria, a efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto por el art. 19 de la L. N° 100, no siendo evidente que exista una doble sanción al contribuyente por un mismo hecho.

#### V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo

El proceso contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que considera le sean gravosos, para así lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el art. 6 de la L. N° 620.

#### IV.2. Sobre la cosa juzgada y el principio non bis in idem.

A efectos de resolver la problemática planteada, es preciso establecer los alcances del debido proceso y del principio de seguridad jurídica, es así que sobre ellos el Tribunal Constitucional Plurinacional, a través de la S.C.P. N° 1330/2012 de 19 de septiembre, ha establecido que: "El derecho al debido proceso, es de aplicación inmediata, vincula a las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal previsto por el constituyente, para proteger derechos a la tutela judicial efectiva, a la garantía de certeza e intangibilidad de resoluciones judiciales a la debida fundamentación de las resoluciones judiciales, a una justicia en igualdad de condiciones y oportunidades, a la defensa, al principio de la seguridad jurídica, entre otros; hace al cumplimiento del conjunto de condiciones y requisitos en el trámite de los procesos observando procedimientos, como la S.C. N° 0160/2010-R de 17 de mayo, que precisa: 'El debido proceso, está reconocido constitucionalmente como derecho y garantía jurisdiccional a la vez, por los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., vigente art. 16.IV de la C.P.E., abrg., y como derecho humano por los arts. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y ya fue desarrollado y entendido por este Tribunal como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; es decir, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar esos derechos reconocidos por la Constitución Política del Estado así como los Convenios y Tratados Internacionales".

Bajo el mismo entendimiento la S.C.P. N° 0740/2015-S2 de 6 de julio, señaló que: "...conviene resaltar que, de conformidad a lo previsto por el art. 178.I de la C.P.E., el debido proceso se constituye también en un principio que rige a la administración de justicia ordinaria; en tal sentido, deberá concebirse como un ideal orientador en la estructuración del órgano Judicial respecto a sus competencias y al establecimiento de procedimientos que aseguren, entre otras cosas, el ejercicio del derecho a la defensa; sin embargo no podemos apartarnos de su verdadera esencia que se trasunta en la obligatoriedad impuesta a los administradores de justicia de asegurar y garantizar la emisión de decisiones correctas, razonables e imparciales que, enmarcadas dentro de los cánones legales, materialicen el mayor fin del Estado: construir una sociedad justa y armoniosa para vivir bien (arts. 8-II y 9-I C.P.E.)".

Ahora bien, en el caso de autos y conforme se tiene relacionado en los antecedentes descritos en el acápite IV de la presente Sentencia, la Administración Tributaria, mediante Memorandum Cite: SIN/GDPT/DF/MEM/00133/2012 y SIN/GDPT/DF/MEM/00137/2012, ambos de 10 de abril de 2012, dirigidos a Eloy Gabriel Calizaya y Eusebio López, respectivamente, por los cuales el Gerente Distrital Potosí del SIN, les instruyó efectuar el Operativo de Control Coercitivo de Emisión de Facturas en diferentes zonas de la Agencia de Uyuni, fruto de dicho operativo se emitió el Acta de Verificación y Clausura N° 06704, en la que se establece que la Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., no emitió factura por la venta de gasolina por un valor de Bs. 150; tipificando dicha conducta como contravención tributaria que se sanciona con la Clausura Inmediata del Negocio por tres días continuos, de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 160.2, 161.2 y 170 de la L. N° 2492; posteriormente, la propia Administración Tributaria elaboró el Formulario de Convertibilidad de Sanción de Clausura N° 00002135, el cual refiere que siendo ésta la primera oportunidad que incurre en la mencionada contravención tributaria, al amparo del art. 170 de la L. N° 2492, el sujeto pasivo solicitó aplicar la convertibilidad de la sanción de clausura comprometiéndose al pago de una multa equivalente a 10 veces el monto de la transacción no facturada Bs 1.500; debiendo entregar fotocopia de la boleta de pago en el plazo de 18 horas. Compromiso que fue cumplido por el sujeto pasivo, efectuando el pago de los Bs 1.500; mediante Boleta de Pago con N° de Orden 5136011390 de 14 de abril de 2012, efectuado en el Banco Unión S.A., quedando de esta manera cumplida la sanción impuesta, la cual no fue objeto de ningún recurso de impugnación, quedando firme y habiendo cumplido su finalidad.

Posteriormente, la Gerencia Distrital Potosí del SIN, emitió la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva N° 23-00000951-12 de 11 de diciembre de 2012, por la cual dispone la clausura inmediata y definitiva del establecimiento contraventor Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., en aplicación de lo establecido por los arts. 164 y 170 de la L. N° 2492 y 19 de la L. N° 100, por haberse verificado la no emisión de factura de venta de gasolina por el valor de Bs 150; además de haber comunicado al contribuyente de que puede hacer uso de los

derechos que la L. N° 2492 establece, a efectos de solicitar la devolución del monto cancelado indebidamente, por concepto de convertibilidad que no corresponde en el caso presente.

Lo que nos permite concluir que la Gerencia Distrital Potosí del SIN, sancionó al sujeto pasivo Estación de Servicio San Cristóbal S.R.L., dos veces por un mismo hecho del presente proceso; además de encontrarse vigentes ambos actos administrativos, el primero el acta de verificación y Clausura N° 06704 y el segundo la resolución administrativa de clausura Definitiva N° 23-00000951-12; es decir, que la administración tributaria no consideró la existencia de dos actos administrativos que sancionan la misma contravención de no emisión de factura o nota fiscal, sin que exista un actuado procesal que anule el proceso sancionatorio del cual emergió el Acta de Verificación y Clausura N° 06704, por lo cual quedó firme constituyéndose en un acto administrativo de carácter definitivo con la calidad de cosa juzgada.

A mayor abundamiento, corresponde precisar que la cosa juzgada persigue la realización del principio de seguridad jurídica, de modo que una vez que la resolución judicial o administrativa ha adquirido firmeza, no cabe su modificación alguna, ni siquiera de oficio. Por ello, podemos afirmar que la cosa juzgada supone un mecanismo de equilibrio entre lo que se ha llamado valor-justicia y valor o principio-seguridad jurídica. Es evidente que interesa obtener justicia pero siempre con los límites de la seguridad jurídica, pues nadie puede estar de por vida pendiente de una posible modificación de la sentencia o resolución.

Doctrinalmente se distingue entre cosa juzgada formal y cosa juzgada material, la primera supone que una sentencia o resolución es firme como consecuencia de su inimpugnabilidad intra proceso; es decir, cuando no hay posibilidad de ser recurrida, es la que se genera por el agotamiento o la improcedencia de recursos en su contra, tiene carácter limitado, pues sus efectos se refieren al interior del proceso pero pueden desaparecer en un proceso distinto a aquel en el que se originó, ejemplo la calidad de cosa juzgada formal que adquiere la sentencia dictada en un proceso ejecutivo, que puede ser revisada a través de un proceso ordinario.

La segunda, que es la que acontece en el caso de autos, es la cosa juzgada material, la cual hace posible que una sentencia o resolución sea prácticamente inatacable a través de otro proceso, eliminando así cualquier posibilidad de modificación, alteración de su contenido, de tal forma que lo resuelto es válido al interior del proceso, oponible en otro e inmodificable a través de otro proceso.

Cuando una sentencia o resolución adquiere calidad de cosa juzgada se derivan una serie de efectos que podemos definir como aquellas repercusiones que produce la sentencia firme en el ámbito del Ordenamiento Jurídico, en ese sentido la cosa juzgada material produce dos efectos esenciales uno negativo y otro positivo. El efecto negativo supone la imposibilidad de sustanciar otro proceso sobre el mismo objeto, es lo que se conoce como non bis in idem, su justificación radica en que no es posible sustanciar un mismo litigio en forma eterna. El efecto positivo, supone la prohibición de que en un segundo proceso se decida de forma diferente a lo ya resuelto en un primero.

De la fundamentación precedente se tiene que, la Gerencia Distrital Potosí del SIN, al haber emitido la resolución administrativa de clausura Definitiva N° 23-00000951-12 de 11 de diciembre de 2012, la cual fue notificada al sujeto pasivo ocho meses después de haberse cometido la contravención ya sancionada mediante el acta de verificación y Clausura N° 06704, vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente, consagrados en los arts. 117-I y 119-II de la C.P.E., por lo que la decisión de la autoridad de alzada es correcta.

#### IV.3. De la aplicabilidad de L. N° 100 de 4 de abril de 2011.

A mayor abundamiento, es preciso referirnos respecto a la aplicación de la L. N° 100 de 4 de abril de 2011, cuyo art. 19 en sus párrs. I y II incorpora el parág. V al art. 164 de la L. N° 2492 e incluye el último párraf. al art. 170 de la L. N° 2492; respectivamente, se concluye que si bien estas disposiciones establecen la sanción de clausura definitiva cuando se verifique la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente por la venta de gasolinas, diesel oil y gas vehicular en estaciones de servicio autorizadas por la entidad competente; sin embargo, dicha sanción no puede imponerse sin un proceso previo.

En esa línea, el Tribunal Constitucional Plurinacional en la S.C.P. N° 0100/2014 de 10 de enero, declaró inconstitucional la Disposición Quinta de la Ley del Presupuesto General del Estado Gestión 2013; con el fundamento que la clausura directa de los locales comerciales en casos de omisión de emisión de factura vulnera el debido proceso previsto en los arts. 115-II y 117-I y el derecho a la defensa previsto en el art. 119, todos de la Constitución Política del Estado, es decir, constituye una medida contraria a lo dispuesto en la normativa constitucional; de ahí que el Tribunal Constitucional en la cita Sentencia señala: "Ahora bien, la clausura es una de las sanciones más graves para los administrados, por cuanto no solo supone la afectación al patrimonio del administrado, sino también, afecta a otros derechos fundamentales, como el derecho al trabajo, y puede incidir directa o indirectamente en los derechos de terceras personas. Así, por ejemplo, la clausura puede afectar no sólo al propietario de un negocio, sino además, a todos quienes dependan de él económicamente, como puede ser su familia y los trabajadores dependientes, inclusive, puede afectar de manera indirecta a terceras personas, en los supuestos en que dichas empresas o instituciones presten algún servicio público.

De ahí que, por la intensidad de la afectación de los derechos, la clausura es considerada como una sanción que reviste gravedad para el administrado y, por lo mismo, es indispensable que el accionante sea escuchado para ejercer su derecho a la defensa. (...) si bien el acta de clausura cumple la función de una resolución sancionatoria, en ella se omiten las exigencias del debido proceso; puesto que, la norma demandada de inconstitucional no concede al administrado el derecho a la defensa, por el cual éste pueda ser escuchado por una autoridad competente; asimismo, tampoco se le otorga oportunidad alguna para presentar pruebas, antes que su actividad comercial sea clausurada, restringiéndose al administrado la posibilidad de contar con el tiempo y los medios necesarios para su defensa.

Con tales argumentos, y considerando la afectación de los derechos que conlleva la clausura, conforme se tiene explicado, la norma impugnada vulnera ciertamente el derecho al debido proceso; por otro lado, si bien es posible la impugnación del acta por el cual se ordenó la clausura, dicha permisión es posterior a la consumación de la sanción, cuando ya el derecho a la defensa fue violentado, y como consecuencia de ello la penalidad fue materializada; no obstante que, como se ha visto en el Fundamento Jurídico III.4 del fallo, tanto la Norma Suprema,



como las normas del bloque de constitucionalidad establecen que las sanciones administrativas, y más aún aquellas que afectan con mayor intensidad los derechos fundamentales, deben ser impuestas previo proceso”.

Situación similar ocurre en el caso de autos, al tratarse también de una medida de clausura definitiva, que al ser considerada como una sanción grave se requiere para imponerla que emerja de un debido proceso en el que se garantice al sujeto pasivo el derecho a la defensa, otorgándose la oportunidad de desvirtuar las acusaciones de la administración tributaria a través de los descargos y pruebas que pueda presentar en el ejercicio del derecho a la defensa.

En consecuencia, la Administración Tributaria, al imponer la sanción de clausura inmediata y definitiva de manera directa al sujeto pasivo sin juicio previo, ha prescindido totalmente del debido proceso pues no le ha permitido el ejercicio del derecho a la defensa a través de un proceso, vulnerando de esta manera las garantías constitucionales del debido proceso y derecho a la defensa previstos en los arts.115-II y 117-I de la Constitución Política del Estado, el art. 68 del Cód. Trib., Boliviano, todo en aplicación del principio de jerarquía normativa de la que goza la Carta Fundamental prevista en el art. 410 y en el art 5 de la L. N° 2492.

#### IV.4. Conclusión.

Por todo lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1073/2013 de 17 de julio, que resolvió revocar totalmente la Resolución de Alzada, dejando sin efecto legal la Resolución Administrativa de Clausura Definitiva 23-00000951-12, al haberse impuesto una sanción por un mismo hecho, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 30 a 38 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales, legalmente representada por Zenobio Vilamani Atanacio; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1073/2013 de 17 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada

### SENTENCIA

**Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



123

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.**

**Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 23, en la que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN representado legalmente por Juan Carlos Mendoza Lavadenz, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1162/2013 de 23 de julio, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 61 a 63, el apersonamiento del tercero interesado de fs. 274 a 293, réplica de fs. 305 a 306, dúplica de fs. 310, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN procedió a la revisión de las DD.JJ. del contribuyente American Airlines Inc. por lo que el 5 de diciembre de 2011, se notificó al contribuyente con 39 Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales, que instruyen el inicio del sumario Contravencional de AMERICAN AIRLINES INC. (Sucursal Bolivia), por el indicio de contravención por omisión de pago por el importe no pagado de las DD.JJ. correspondientes, que mediante cedula se notificó al contribuyente con 39 Resoluciones Sancionatorias en las que resuelve sancionar con una multa del 100% del tributo omitido, cuyos importes, periodos y DD.JJ. impagas que originaron la referida

sanción, contra esas 39 resoluciones sancionatorias el contribuyente presentó recurso de alzada que por ARIT-LPZ/RA anula obrados hasta los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, por lo que la Administración Tributaria contra la resolución de alzada interpuso recurso jerárquico, resolución AGIT-RJ 1162/2013 de 23 de julio, que confirma la resolución de alzada.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusa que la AGIT no valoró correctamente los antecedentes administrativos de las 39 Resoluciones Sancionatorias impugnadas, toda vez que la R.A. N° 04-0064-03, no se encuentra vigente al haber sido emitida en aplicación de la L. N° 1340 y la Constitución Política del Estado de 1967, por estar derogadas.

Si bien la R.A. N° 15-0004-02 de 21 de agosto de 2002, otorgo la exención por los impuestos IUE e IT, esta fue emitida en aplicación de la L. N° 1340 y la C.P.E., de 1967 (abrogada), por lo que carece de valor para el reconocimiento de exenciones, porque es contraria a la actual normativa y a la C.P.E., vigente.

Que la exención otorgada al contribuyente no cumple con los requisitos señalados en la norma antes citada para su formalización y reconocimiento legal, que es otro motivo por el que no corresponde ratificar la exención, otorgado por la R.A. N° 15-0004-02, más aún porque la exención quedó revocada automáticamente cuando entro en vigencia la L. N° 2492. Siendo que la AGIT ingreso a considerar la R.A. N° 23-0311-2012, que no forma parte de los antecedentes administrativos de las 39 Resoluciones Sancionatorias.

Denuncia también, que la AGIT violó el art. 158 de la C.P.E., además de la L. N° 2492 por inobservancia de los requisitos de validez de un tratado internacional, considerando a la L. N° 1967 como válida, mas siendo esta contraria al ordenamiento jurídico actual, ya que la anterior Constitución Política del Estado de 1967, no tiene ningún valor legal, ni aplicación normativa para el reconocimiento de exenciones, porque la abrogación de la Constitución Política del Estado de 1967 es contraria a la L. N° 2492, la L. N° 1967 ha quedado derogada tácitamente, y sin perjuicio de lo expuesto a la fecha no ha sido ratificada por la asamblea Legislativa Plurinacional como bien se tiene del art. 158-14 de la actual C.P.E., por lo que el convenio de transporte aéreo de 29 de septiembre de 1948, al margen de carecer de valor legal, no ha sido ratificado en las formas establecidas en la Constitución Política del Estado actual, así también lo señala la convención de Viena sobre el derecho de los tratados en su núm. 2 inc. b).

Que el contribuyente American Airlines Inc. (sucursal Bolivia) incurrió en la contravención tributaria de omisión de pago, contándose con todos los elementos para demostrar el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, extremo que no fue correctamente analizado y valorado por la AGIT, ya que el recurso de alzada interpuesto por el contribuyente en contra las 39 Resoluciones Sancionatorias que fueron sancionadas por adecuarse a la conducta prevista como omisión de pago conforme el art. 165 de la L. N° 2492 concordante con el art. 42 del D.S. N° 27310, por lo que debía basarse el fallo de la AGIT sobre el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, y no así entrar en debate sobre la exención de los tributos, que fue claramente expuesta en el punto 3.1 y 3.2 del presente memorial, y que en cada una de las 39 resoluciones se evidencia el incumplimiento de pago de las declaraciones juradas pormenorizadamente en el punto 2.3 de antecedentes del acto impugnado, y como ejemplo indica que en la el Formulario 541 con N° de Orden 2931373546 de 31 de enero de 2009, por lo que es sumamente claro que el contribuyente no procedió al pago, no obstante que declaró deber el monto, al respecto indica la S.C.P. N° 0029/2013 de 4 de enero de 2013, que menciona: Varios teóricos han coincidido en afirmar que el objeto del establecimiento de las sanciones tanto por la comisión de delitos tributarios o contravenciones tributarias, resulta ser la protección de la hacienda pública, aunque se ocupen de momentos o etapas diferentes.

Por lo que la Administración Tributaria ajustó sus actividades al marco legal vigente, es decir, a la L. N° 2492, D.S. N° 27310 y demás normativa conexas, lo que desvirtúa totalmente el erróneo análisis realizado por la AGIT.

#### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare la revocatoria total de la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1162/2013 de 23 de julio, emitida por la AGIT, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la sanción por contravención por omisión de pago plasmado en las 39 Resoluciones Sancionatorias, todas de 27 de diciembre de 2012.

#### III. De la Contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 13 de marzo de 2014, que cursa de fs. 61 a 63, señalando lo siguiente:

No obstante que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1162/2013 de 23 de julio, se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos, de los antecedentes del proceso, la R.A. N° 15-0004-02 de 21 de agosto, que otorgó la exención al sujeto pasivo por el IT, IUE-BE e IUE dejó de tener validez desde el momento de la entrada en vigencia de la L. N° 2492, por lo que mediante la R.A. N° 23-0311-2012 de 14 de noviembre, revocó la Resolución Administrativa que otorgaba la exención, sin embargo el sujeto pasivo el 6 de diciembre de 2012, impugnó la resolución administrativa que revoco la exención mediante la interposición del recurso de alzada, por lo que la ARIT emitió la resolución ARIT-LPZ/RA 0195/2013, que revocó totalmente la Resolución Administrativa, manteniendo firme y subsistente la exención otorgada a favor de la empresa American Airlines Inc. Sucursal Bolivia, que contra esa resolución la administración tributaria interpuso recurso jerárquico que por Resolución Jerárquica N° 962/2013 confirmó la resolución de alzada, dejando sin efecto la R.A. N° 23-0311-2012, de lo que se colige que la Administración Tributaria inició el procedimiento sancionador contra el contribuyente cuando ya no gozaba del beneficio de la exención del IT, IUE-BE e IUE, porque fue revocada por R.A. N° 23-0311-2012, a tal efecto no se tomó en cuenta que existía un pronunciamiento pendiente en cuanto a la procedencia o no de la misma, que incumplió en los arts. 131 y 195 de la L. N° 2492, que establece que los recursos de alzada y jerárquico tienen un efecto suspensivo, por lo que, a efectos de evitar la vulneración al debido proceso y siendo que no se ha seguido el procedimiento dispuesto en los arts. 131 y 195 de la L. N° 2492, y de conformidad al art. 36 de la L. N° 2341, en mérito

del art. 74 de la L. N° 2492, confirmar la resolución de Alzada que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta los 39 autos iniciales de sumarios contravencionales, inclusive, a efectos de que la administración tributaria inicie el procedimiento sancionador si corresponde.

#### I.1. Petitorio.

Concluye su fundamento solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1162/2013 de 23 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de los antecedentes administrativos, recursivos, la resolución administrativa impugnada y los fundamentos de la demanda y contestación a la misma, se evidencia los siguientes hechos:

El contribuyente American Airlines Inc. Sucursal Bolivia, en 27 de julio de 2012, solicitó a la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, el registro de exenciones en el Padrón Nacional de Contribuyentes.

Solicitud de exención tributaria del pago del IT, IUE-BE e IUE, que fue reconocida por la Administración Tributaria mediante R.A. N° 15-0004-02 de 21 de agosto de 2012, que cursa de fs. 145 a 151 del anexo 1. Resolución que fue revocada por la Administración Tributaria mediante R.A. N° 23-0311-2012 de 14 de noviembre de 2012.

La mencionada Resolución Administrativa, fue impugnada por el contribuyente American Airlines Inc. Sucursal Bolivia, en recurso de alzada que mereció la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0195/2013 de 11 de marzo, que revoca totalmente la R.A. N° 23-0311-2012, quedando firme y subsistente la R.A. N° 15-0004-02, que le otorga la exención al contribuyente.

Resolución de Alzada que fue impugnada por la Administración Tributaria en Jerárquico, que fue resuelto mediante Resolución Jerárquica AGIT-RJ 962/2013 de 8 de julio, que confirma la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0195/2013.

El 27 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria, emite 39 Resoluciones Sancionatorias contra el contribuyente American Airlines Inc. Sucursal Bolivia, sancionándole con una multa del 100% por cada una de las contravenciones por el tributo omitido a la fecha del impuesto y por contravención por omisión de pago en la presentación de las Declaraciones Juradas Formularios 541.

Las 39 Resoluciones Sancionatorias fueron impugnadas en recurso de alzada por American Airlines Inc. que por Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0516/2013 de 26 de abril, fueron anuladas las mismas, debiendo iniciar la administración tributaria nuevos sumarios contravencionales si correspondieren, tomando en cuenta la procedencia o no de la exención, en cumplimiento a los arts. 131 y 195 de la L. N° 2492.

Resolución de alzada que fue impugnada en recurso jerárquico por la Administración Tributaria, siendo confirmada por Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1162/2013 de 23 de julio.

#### IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes de la demanda se tiene: que la resolución Jerárquica impugnada confirma una resolución anulatoria, por lo que en el presente caso únicamente nos enmarcaremos a la correspondencia de esa nulidad, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar:

Si la nulidad dispuesta en la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0516/2013 de 26 de abril de 2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, confirmada por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1162/2013 de 23 de julio de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, corresponde.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución está atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Ingresando al análisis de la controversia, de los antecedentes administrativo, como recursivos, se evidencia que tanto la resolución Jerárquica AGIT-RJ 1162 impugnada, como la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0516/2013 de 26 de abril, enmarcaron su análisis y conclusión, en que la Administración Tributaria, al emitir las 39 Resoluciones Sancionatorias, no consideró que la procedencia o improcedencia de la exención del IT, IUE-BE e IUE solicitada por American Airlines Inc. ya fue impugnada en recurso de alzada y resuelta por Resolución ARIT-LPZ/RA 0195/2013 de 11 de marzo, que revocó totalmente la R.A. N° 23-0311-2012, manteniendo firme y subsistente la Resolución N° 15-0004-02 que otorgó la exención al contribuyente, resolución de alzada que fue confirmada por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 962/2013 de 8 de julio, y que fue recurrida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN en demanda contenciosa administrativo, signada con el N° de Expediente 847/2013 ante el Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, que actualmente se encuentra sorteado para resolución.

En el caso de autos, si bien la procedencia de la exención por el pago del IT, IUE-BE e IUE solicitada por el contribuyente American Airlines Inc. Sucursal Bolivia, ya fue definida por Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0195/2013 de 11 de marzo, y confirmada por Resolución

Jerárquica AGIT-RJ 962/2013 de 8 de julio, por la misma todavía queda pendiente de resolución la demanda contenciosa administrativa ente este tribunal, en la que se impugna la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 962/2013, que definirá la procedencia o no de la exención solicitada, por lo que resulto innecesaria formular la presente demanda, siendo que la Administración Tributaria por los antecedentes mencionados, no debió iniciar un nuevo proceso sancionatorio contra American Airlines Inc. hasta la resolución de la misma, menos, ser recurrida en recursos de alzada (ARIT-LPZ/RA 516/2013) y jerárquico (AGIT-RA 1162/2013), lo cual era innecesario, criterio plasmado en el análisis realizado en instancias recursivas, que no entendió la administración tributaria, ni el contribuyente, por lo que la nulidad confirmada en Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1162/2013 es correcta.

Conclusiones.

Que a mérito del análisis expuesto, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la resolución impugnada, no infringió ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración de los antecedentes en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 23, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la resolución de recurso Jerárquico AGIT-RJ 1162/2013 de 23 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

**Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



124

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz SIN c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 16 a 20 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Juan Carlos Mendoza Lavadenz, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1240/2013 de 29 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 26 a 28 vta., la notificación mediante provisión citatoria al tercero interesado practicado el 01 de julio de 2014 cursante a fs. 130; demás antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 25 de febrero de 2011, notificó al contribuyente Compañía Administradora de Empresas Bolivia S.A. con la Orden de Verificación N° 00110VI01709 con alcance al Impuesto al Valor Agregado (IVA) del crédito fiscal contenido en facturas correspondiente a los periodos fiscales febrero, abril, mayo, junio, julio, octubre, noviembre y diciembre de 2008, advirtiendo al sujeto pasivo que sería sujeto a un procedimiento de determinación. El 20 de noviembre de 2012, notificaron con la Vista de Cargo N° 32-341-2012 de 12 de noviembre de ese año, que dio a conocer la deuda tributaria de UFV 17.716, equivalente a Bs 30.420; al 12 de noviembre de 2012, por concepto de impuesto omitido del IVA de los periodos febrero, mayo, julio, octubre y diciembre de 2008, intereses y sanción por la conducta calificada como omisión de pago, asimismo incluyó una multa por incumplimiento a deberes formales de los periodos febrero, abril, junio, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

Emitida la Resolución Determinativa N° 17-1183-2012, que intimó al contribuyente a depositar la suma de UFV 11.757; fue impugnada a través de recurso de alzada generando la dictación de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0520/2013 que revocó parcialmente

la R.D. N° 17-1183-2012, dejando sin efecto el importe de UFV 707 por el IVA más intereses y sanción de pago relativo al periodo fiscal diciembre de 2008 y la sanción por incumplimiento a deberes formales respecto al periodo octubre de 2008 equivalente a UFV 1.500.-.

La administración tributaria planteó recurso jerárquico, que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1240/2013 de 29 de julio, que revocó parcialmente la resolución de alzada, dejando sin efecto las multas por incumplimiento a deberes formales relacionado al registro en el libro de compras IVA de los periodos febrero, abril, junio, octubre, noviembre y diciembre de 2008 por un total de UFV 9000.- así como la depuración de las facturas N° 3955 y 3956 por el periodo diciembre de 2008 por el impuesto omitido de UFV 707.- más intereses y sanción de la conducta, manteniendo firme la depuración de la factura N° 22944 del periodo fiscal 2008 por el impuesto omitido de UFV 417.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusa que la Resolución AGIT-RJ 1240/2013 de 29 de julio, realizó una incorrecta aplicación de la norma, debido a que infringió los arts. 70, 160 y 162 del Cód. Trib., Boliviano (C.T.B.) porque la sanción impuesta al contribuyente no es por no haber llenado el campo referido al número de factura o autorización sino porque incurrió en errores de transcripción en los datos de las facturas que implicaría la inexistencia de los documentos; asimismo, señala: "...no basta el simple registro de las operaciones en el libro de compras y ventas IVA, sino que además dicho registro debe ser correcto ya que los deberes formales son obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias imponen a los contribuyentes con la finalidad de colaborar con la administración..." (sic).

Los arts. 45 y 47 de la RND N° 10-0016-07, obligan el establecimiento de un Libro de Compras IVA en el cual se registren de manera cronológica las facturas o notas fiscales equivalentes con número de factura y número de autorización. En ese contexto, el contribuyente al haber registrado incorrectamente sus libros contravino dicha obligación ameritando la multa de UFV 1500 por periodo fiscal conforme dispone el sub numeral 3.2 del numeral 3 del Anexo Consolidado de la RND N° 10-0037-07 y el art. 162.I del C.T.B.

Enfatiza que el registro que realiza el contribuyente debe ser sin ningún margen de error para facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización y recaudación de la administración tributaria de lo contrario bastaría con llenar cualquier dato, frase o palabra que al contribuyente se le antoje situación que es contraria a los fines de los registros que buscan contar con datos fidedignos.

Del mismo modo, reclama que no se consideró la correcta depuración de las facturas N° 3955 y 3956 que incumplieron la previsión del num. 2 del art. 41 de la RND N° 10-0016-07, porque no se puede generar crédito fiscal cuando no existe la factura, resaltando el hecho de que una factura no dosificada no es más que un simple recibo sin valor fiscal, correspondiendo que la autoridad demandada corrija el error de apreciación del cheque N° 15843, por ser impertinente para desvirtuar la falta de dosificación de las facturas depuradas.

#### I.3. Petitorio.

Solicita se admita la demanda y en consecuencia, se declare la revocatoria parcial de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1240/2013 de 29 de julio, manteniendo firme y subsistente la resolución Determinativa N° 17-1183-2012 de 28 de diciembre.

#### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por memorial cursante de fs. 26 a 28 vta., contestó en forma negativa señalando: 1) El Libro de Compras del contribuyente se ajusta al formato y contiene la información establecida en el art. 47-I y II num. 2 inc. d) de la RND 10-0016-07, advirtiendo que la conducta del contribuyente consiste en errores al digitar el número de factura o número de autorización de su proveedores, constituyéndose en un error en el llenado de la información; 2) La conducta del sujeto pasivo no se encuentra prevista con una sanción; es decir, no está tipificada; y, 3) respecto a las Facturas N° 3955 y 3959, en el proceso de verificación se constató los originarles, Libros de Compras del periodo que consigna el registro, comprobantes de egresos que demuestran el pago realizado al proveedor Constancio Machaca Mamani, mediante Cheque N° 15843 de la cuenta N° 04010013116 de Banco Mercantil Santa Cruz por Bs 8.036,50; del mismo modo la certificación emitida por el proveedor, Constancio Machaca Mamani, sobre la emisión de las facturas observadas y fotocopia legalizada del citado cheque que demuestran la materialización de la transacción, bajo ese contexto se presentó pruebas que respaldan las operaciones comerciales pero la administración tributaria no las consideró limitándose a señalar que no están dosificadas pero sin respaldar ni adjuntar prueba sobre dicha observación, pudiendo el entre fiscal en ejercicio de sus facultades requerir al proveedor a través de control cruzado la documentación que respalde la transacción.

#### II.1. Petitorio.

En base a lo expuesto, pide se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa planteada, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1240/2013 de 29 de julio.

Corrida en traslado la respuesta, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN por memorial cursante de fs. 74 a 76, haciendo uso de la réplica reiteró los términos de la demanda.

Daney David Valdivia Coria por la AGIT, mediante escrito cursante de fs. 86 y vta., efectuó dúplica sosteniendo que el demandante no se pronunció sobre el contenido de la contestación, por lo que no se puede suplir la falta de carga argumentativa.

La Compañía Administradora de Empresas Bolivia S.A. hoy tercero interesado- no se apersonó ni presentó memorial a pesar de su notificación mediante provisión citatoria practicada el 01 de julio de 2014, cursante a fs. 130.

#### Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo

realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

II.1. Orden de verificación 00110VI01709, emitida por la Gerencia GRACO La Paz del SIN, destinada al contribuyente Compañía Administradora de Empresas Bolivia S.A., del Impuesto al Valor Agregado (IVA) del período: febrero, abril a julio, octubre a diciembre de 2008 (fs. 3 del anexo 3).

II.2. Cursa acta de entrega de documentos a la administración tributaria realizada por el sujeto pasivo de la obligación (fs. 5 del anexo 3).

II.3. Vista de Cargo 32-0341-2012 de 12 de noviembre de 2012, que entre otros, detectó en la documentación enviada por el contribuyente que no registró correctamente sus facturas ante el servicio de impuestos nacionales (fs. 196 a 199 del anexo 3).

II.4. Resolución Determinativa 17-1183-2012 de 28 de diciembre de 2012, que entre otros, resolvió calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago por el impuesto IVA de los periodos fiscales octubre/2008 y diciembre/2008, sancionándolo con el 100% del tributo omitido; asimismo, se sancionó al contribuyente con seis multas por incumplimiento a Deberes Formales UFV 1500.- cada una haciendo un total de UFV 9.000.- "por realizar el registro incorrecto de notas fiscales en los Libros de Compras IVA habiendo incurrido en el ilícito de Incumplimiento de Deberes Formales..." (sic) (fs. 250 a 258 del anexo 4; y, 39 a 47 del anexo 1); que fue impugnada por el contribuyente mediante Recurso de Alzada (fs. 49 a 55) y es respondida por la Gerencia GRACO La Paz del SIN (fs. 63 a 68 vta.).

II.5. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0520/2013 de 26 de abril, que revocó parcialmente la R.D. N° 17-1183-2012 de 28 de diciembre de 2012, dejando sin efecto el importe de 707.- UFV por el IVA más intereses y sanción de omisión de pago, relativo al periodo fiscal diciembre de 2008 y la sanción por incumplimiento de deberes formales respecto al periodo fiscal octubre de 2008 equivalente a 1.500.- UFV (fs. 152 a 163 del anexo 1); decisión que fue impugnada por la Gerencia GRACO La Paz del SIN mediante recurso jerárquico (fs. 166 a 175 vta.).

II.6. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1240/2013 de 29 de julio, que revocó parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0520/2013 de 26 de abril y, en consecuencia, dejó sin efecto las multas por incumplimiento al deber formal relacionado al registro en el Libro de Compras IVA de los periodos febrero, abril, junio, octubre, noviembre y diciembre de 2008 por un total de 9.000.- UFV, así como la depuración de las Facturas N° 3955 y 3956 del periodo diciembre/2008 por un impuesto omitido de 707.- UFV, más intereses y sanción de la conducta, manteniendo firme y subsistente la depuración de la Factura N° 22944 del periodo octubre/2008 por un impuesto omitido de 417.- UFV mas intereses y sanción por omisión de pago (fs. 252 a 263 vta.).

#### Identificación del problema jurídico planteado

En base a lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en lo siguiente: La Gerencia GRACO La Paz del SIN denuncia que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1240/2013 de 29 de julio, infringió los arts. 70, 160 y 162 del C.T.B., por cuanto el sujeto pasivo -ahora tercero interesado- merece ser sancionado con la multa de UFV 1500.- por periodo fiscal porque registró incorrectamente el Libro de Compras y Ventas IVA por el periodo fiscalizado, contraviniendo con la obligación de llevar el registro sin ningún margen de error para facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización y recaudación de la administración tributaria. Asimismo, acusa que la autoridad demandada incurrió en un error de valoración respecto a la depuración de las Facturas N° 3955 y 3956 porque no fueron dosificadas, situación que le resta valor legal.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

#### Análisis del problema jurídico planteado

III.1. Realizando el control de legalidad solicitado, con base en los antecedentes expuestos ut supra, se evidencia que el sujeto pasivo cumplió con la obligación de presentar la documentación solicitada por la administración tributaria, conforme evidencia el acta de entrega de documentos, descrito en el punto II.2 del presente fallo judicial (fs. 5 del anexo 3), entre ellas, cursa el Libro de Compras y Ventas IVA por el periodo fiscalizado, conforme reconoce la propia administración tributaria; la controversia está en el correcto llenado del referido Libro, debido a que la entidad demandante enfatiza que no debería existir ningún margen de error para facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización de la administración tributaria.

En ese sentido, se tiene que la pretensión del demandante de revocar en forma parcial la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1240/2013 de 29 de julio y mantener la sanción impuesta en la R.D. N° 17-1183-2012 de 28 de diciembre, porque el contribuyente no registró correctamente sus facturas ante el servicio de impuestos nacionales, carece de sustento legal, puesto que ni el art. 70 del C.T.B. ni las disposiciones contenidas en los arts. 45 y 47 de la RND N° 10.0016.07 prevén la obligación de llenar el registro de las facturas con la mayor diligencia posible que permita reducir a cero el margen de error. En efecto, el art. 70.1 del C.T.B. establece como obligación la de pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos sin mencionar que ella se extiende a los registros contenidos en el libro de compras y ventas IVA; es decir, existe la obligación legal de pagar cabalmente el tributo mas no de ser perfecto o infalible en el llenado del Libro de Compras y Ventas IVA. Lo propio ocurre con los deberes impuestos en los arts. 45 y 47 de la resolución de directorio citada, debido a que si bien obligan al sujeto pasivo a preparar el Libro ya mencionado manteniendo el registro cronológico de las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes y de ajuste obtenidos en el periodo a declarar que respalden el débito y crédito fiscal IVA; sin embargo, no contemplan el supuesto en el que existiendo el respaldo, el registro y ésta última sea defectuosamente llenada por el contribuyente o tercero responsable, sea merecedor a una sanción; consecuentemente, no se podría imponer sanción al sujeto pasivo cuando

la normativa tributaria no reprende el imperfecto llenado del libro de compras y ventas IVA, no pudiendo este tribunal razonar en forma contraria pues ello implicaría desconocer el principio de proporcionalidad que rige en materia fiscal y la garantía fundamental prevista en el art. 14-IV de nuestra Ley Suprema que indica: "En el ejercicio de los derechos, nadie será obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni a privarse de lo que éstas no prohíban".

III.2. Sobre el cuestionamiento a la depuración de las Facturas N° 3955 y 3956 si bien es verdad que el art. 41-I-2) de la RND N° 10-0016-07 establece que: "Las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes generarán crédito fiscal para los sujetos pasivos del IVA, RC-IVA (modalidad dependiente y contribuyente directo), IUD (profesionales liberales u oficios) y STI, en los términos dispuestos en la L. N° 843 (texto ordenado vigente) y decretos supremos reglamentarios, siempre que contengan o cumplan los siguientes requisitos: 1) Sea el original del documento; 2) Haber sido debidamente dosificada por la Administración Tributaria, consignando el número de identificación tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización; 3) Consignar la fecha de emisión; (...)". Entendiéndose como dosificación según los lineamientos dispuestos en el art. 1-I) de la citada resolución normativa de directorio como: "Es el procedimiento mediante el cual el sujeto pasivo o tercero responsable, solicita al SIN la habilitación de facturas o notas fiscales, para su posterior activación y emisión" (el resaltado nos corresponde).

Sin embargo, ante la existencia física de las citadas facturas así como de documentos adicionales que fueron correctamente advertidos por la autoridad demandada en la resolución jerárquica ahora cuestionada que señaló: "iv. (...) CADEB, en el proceso de verificación presentó a la Administración Tributaria originales de las Facturas Nos. 3955 y 3956, Libro de Compras del periodo que consignan el registro de las mismas, Comprobantes de Egresos que acreditan el pago efectuado al proveedor Constancio Machaca Mamani mediante Cheque N° 15843 de la Cuenta N° 04010013116 del Banco Mercantil Santa Cruz por la suma Bs. 8.036,50; (Importe total de ambas facturas) (fs. 146-157 de antecedentes administrativos c.1). Así como una Certificación del proveedor Constancio Machaca Mamani sobre la emisión de las Facturas observadas y Fotocopia legalizada del Cheque N° 15843 (Emitida por el Banco Mercantil Santa Cruz) (fs. 215-217 de antecedentes administrativos c.2); aspectos que acreditan la materialización de la transacción" (fs. 3 a 14 vta.), corresponde analizar la problemática presentada no solo bajo el principio de legalidad formal precedentemente citada sino también bajo el principio de proporcionalidad establecido por el art. 323-I de nuestra Norma Fundamental, que rige tanto para la administración tributaria, la ARIT, AGIT así como para la propia jurisdicción contenciosa tributaria dada la jerarquía normativa y aplicación directa prevista en los arts. 109-I y 410 de la C.P.E.

En ese sentido, al no estar refutada la existencia material de los referidos documentos, este Tribunal advierte que sancionar al contribuyente con la depuración de las Facturas N° 3955 y 3956 sería desproporcional e irrazonable, puesto que en la imposición de las sanciones no puede primar única y exclusivamente la legalidad formal sino que debe existir una adecuación entre la gravedad del hecho y el de la sanción para así contar con una decisión justa y razonable que guarde relación con los principios de probidad, armonía social, respeto a los derechos, honestidad, verdad material y debido proceso proclamados por los arts. 178-I y 180-I de la C.P.E.

En ese contexto, este Tribunal observa que existe la documentación que respalda la operación realizada por el sujeto pasivo, no pudiéndose sancionar drásticamente a la Compañía Administradora de Empresas Bolivia S.A. ahora tercero interesado por la falta de dosificación cuando el responsable en el caso presente sería el proveedor de la factura según los alcances fijados por el art. 1-I) de la RND N° 10-0016-07, habiendo presentado el contribuyente certificación del proveedor sobre la emisión de las facturas observadas y fotocopia legalizada del Cheque N° 15843 que respalda la realización de la operación; así, la Sentencia de Sala Plena de este Tribunal N° 16/2015 de 23 de febrero, refiriéndose a la dosificación de la factura indicó: "Entonces debe entenderse que las facturas observadas por la Administración Tributaria, no fueron emitidas por el demandante, sino por quienes concedieron en favor de éste el servicio solicitado, en consecuencia, la alteración, falsificación e inhabilitación de la factura constituye responsabilidad para el emisor y no para el sujeto pasivo de la relación tributaria, quién conforme al art. 22 de la L. N° 2492, debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas en dicha Ley, no estando contemplada dentro de ellas la verificación de la validez y/o legalidad de las facturas, sino únicamente las establecidas en el art. 70-1) de la normativa citada (...).

Siempre en relación a este punto, es necesario aclarar que en cuanto al otro fundamento de la Resolución de la Superintendencia Tributaria General se refiere, esgrime el núm. 2 de la Resolución Administrativa 05-0043099, que señala: "Las facturas emitidas por sistemas manuales, mecánicos o computarizados de empresas públicas, privadas, cooperativas o sociedades de hecho, deberán ser previamente habilitadas mediante dosificación por la Administración Tributaria", en ningún caso el cumplimiento de tal disposición corresponde al contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, más al contrario, quienes se hallan compelidos a tal cumplimiento son los emisores de las facturas, quienes deberán preocuparse de la observancia de estos aspectos" (las negrillas fueron añadidas); consecuentemente, por los argumentos expuestos precedentemente se tiene que en el caso presente el responsable de la dosificación de la factura es el emisor de la misma no así la Compañía Administradora de Empresas Bolivia S.A.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 16 a 20 vta., interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales y, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1240/2013 de 29 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sin costas.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norca Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



125

**Empresa Comercial Altifibers S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 47 a 59, subsanada por escrito de fs. 63 y vta., interpuesta por la Altifibers S.A., representada legalmente por Lucas Rubín de Celis Moscoso, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1166/2013 de 29 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), actualmente representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 124 a 128, la réplica de fs. 132 a 137; dúplica que cursa en fs. 143 y vta., antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Altifibers S.A., en adelante sujeto pasivo, señala que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en adelante Administración Tributaria, como resultado del proceso de fiscalización correspondiente a la Orden de Fiscalización 0011OFE00063 modalidad fiscalización parcial Impuesto a las Utilidades Empresariales (IUE), con alcance a la verificación de hechos o elementos correspondientes al referido impuesto para el periodo abril 2006 a marzo 2007, determinó sobre base cierta y a través de la R.D. N° 0352/2012 de 22 de junio, una deuda tributaria de UFV's 4.774.207; equivalentes a Bs. 8.396.113; por concepto de ingresos no declarados por IUE para el periodo fiscal de abril 2006 hasta marzo 2007, así como la multa por tributo omitido.

Añade que, la Administración Tributaria omitió pronunciarse sobre la pérdida acumulada al momento de emitir su resolución determinativa, concepto que fue objeto de impugnación, agregando que la administración tributaria solamente hace referencia a un informe con presunciones falsas y sin sustento legal. Expresan que, como consecuencia de lo anterior, interpusieron recurso de alzada, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (ARIT) mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT.LPZ/RA 0854/2012 de 22 de octubre, resolviendo anular obrados hasta la Vista de Cargo inclusive, debiéndose realizar una fiscalización de las pérdidas acumuladas de ALTIFASHION CBX S.A., como empresa incorporada a la empresa Altifibers S.A. en un proceso de fusión de empresas, todo esto a objeto de determinar correctamente el IUE de la gestión fiscal 2007.

Expresa que, posteriormente la Administración Tributaria, interpuso recurso jerárquico contra la mencionada resolución de alzada, el cual fue resuelto por la AGIT mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0027/2013 de 8 de enero, a objeto de que la ARIT se pronuncie sobre las cuestiones planteadas en el recurso de alzada, por lo que la ARIT emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0258/2013, la cual resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa 0352/2012 de 22 de junio.

Agrega que, por lo anteriormente señalado, tanto su empresa como la administración tributaria interpusieron recursos jerárquicos, los cuales merecieron la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1166/2013 de 29 de julio, la cual resolvió anular la última Resolución de Alzada a objeto de que la ARIT se pronuncie expresamente sobre las cuestiones de fondo planteadas referidas a la pérdida acumulada compensada, a lo que la AGIT señaló como fundamento de su decisión que previo al análisis de otros conceptos impugnados por ambas partes se debe ingresar al análisis de la imprescriptibilidad de la obligación tributaria, concluyendo que prescribe la facultad que tiene el SIN para determinar deudas tributarias e imponer sanciones y no así la ejecución de la deuda tributaria, habiendo declarado como no prescrito el IUE de la gestión fiscal abril 2006 a marzo 2007 y, como consecuencia, susceptible de ser revisado.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Indica que, los agravios generados por la Resolución de la AGIT están vinculados a que la misma entendió que la administración tributaria no pretendió fiscalizar, controlar, investigar, verificar o determinar tributos e imponer sanciones por las gestiones 2002 a 2005, siendo al contrario que los reparos establecidos por concepto de lo declarado para la gestión comprendida entre abril 2006 y marzo 2007 por concepto de crédito impositivo debe ser demostrado en su procedencia por el contribuyente a requerimiento de la administración tributaria, sin que pueda invocarse la prescripción de los periodos de los que emerge, no siendo ésta una obligación prescriptible, ya que no se pretende determinar deudas tributarias para tributos de gestiones prescritas, sino simplemente investigar sobre el origen de reparos fiscales a considerar para gestiones fiscalizables o verificables, agregando que al no haberse operado la prescripción solicitada por el contribuyente para el IUE de la



gestión fiscalizada, en virtud del art. 70 del Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.), la Administración Tributaria tiene la posibilidad de efectuar la verificación del origen de las pérdidas acumuladas declaradas por el contribuyente, aún se trate de gestiones prescritas, ya que Altifibers S.A. compensó dichas pérdidas en la gestión no prescrita.

Arguye que, la sociedad Altifashion Confecciones Bolivianas de Exportación S.A. fue objeto de absorción a la sociedad Altifibers S.A., adquiriendo esta última todos los derechos y obligaciones de la antecesora para todos los efectos legales, como lo señala el art. 405 del Cód. Com., Dicha fusión fue comunicada a la administración tributaria en cumplimiento del art. 32 de la R.A. N° 05-0041-99, mereciendo respuesta mediante la R.A. N° 0227/2012 de 20 de junio, siendo esta última resolución impugnada ante la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), obteniéndose resultados favorables para el sujeto pasivo, siendo que después la administración tributaria interpuso demanda contencioso administrativa, proceso que a la fecha se encuentra pendiente de resolución.

Añade que, las pérdidas acumuladas de la empresa Altifashion Confecciones Bolivianas de Exportación S.A. fueron declaradas en su momento cumpliendo todos los requisitos de ley, por lo que es inaceptable que la AGIT indique que la Administración Tributaria aún tiene facultades de verificación y fiscalización respecto a las pérdidas acumuladas señaladas, cuando éstas debieron ser ejecutadas una vez que su empresa comunicó dicho extremo al SIN y no proceder a la revisión ahora, en cabeza de su empresa, en calidad de fusionante, más aun cuando dichas facultades se encuentran prescritas, todo esto confirmado por los entendimientos contenidos en la Resolución de Recurso Jerárquico STC-RJ/0324/2006 de 30 de octubre y la Sentencia N° 219/2013 de 1 de julio, emitida por el propio Tribunal Supremo de Justicia.

Finalmente indican que, si bien la Administración Tributaria tiene plenas facultades para revisar, controlar y fiscalizar el concepto de pérdidas acumuladas registradas en el IUE de la gestión 2007, señalando que la compensación se está efectuando en un periodo no prescrito, en lo que respecta a las pérdidas acumuladas generadas por la fusión de la empresa Altifashion s.a. y Altifibers s.a., se encuentra prescrita y evidentemente deberían haber sido revisadas en cabeza de la empresa fusionada y no de la empresa fusionante, considerando que la Administración contaba con el plazo de 4 años para verificar, controlar y fiscalizar el IUE por la gestión comprendida entre abril 2006 a marzo 2007 y que la suspensión por la notificación con la orden de fiscalización comenzó a computarse el 28 de diciembre de 2011, todo esto en aplicación de los arts. 59, 60 y 62 del C.T.B.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1166/2013 de 29 de julio; asimismo, solicita se fije día y hora para la celebración de una audiencia de exposición de alegatos orales.

### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 25 de marzo de 2014, que cursa de fs. 124 a 128, señalando que, no obstante que la Resolución Jerárquica impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Indica que, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1166/2013 de 29 de julio, fue remitida a la ARIT La Paz a efecto de dar cumplimiento a lo ordenado por la instancia jerárquica, habiéndose dictado la resolución de Recurso de Alzada N° 1167/2013 de 18 de noviembre, la cual fue notificada el 20 de noviembre del mismo año a ambas partes intervinientes, las cuales interpusieron recurso jerárquico contra esta última resolución, mereciendo la resolución de recurso Jerárquico AGIT-RJ 373/2014 de 17 de marzo, la cual se encuentra para notificación a las partes. Agrega que, por lo señalado es necesario que el demandante se pronuncie sobre este aspecto, ya que de lo contrario se vulneraría el debido proceso, toda vez que existe una nueva resolución jerárquica.

En lo que respecta a la prescripción de la pérdida acumulada compensada con el IUE gestión fiscal abril 2006 a marzo 2007 refiere que, el 27 de diciembre de 2011, se inició el procedimiento de fiscalización al sujeto pasivo por el concepto señalado, siendo que, previa evaluación de los descargos presentados por el sujeto pasivo, se emitió la R.D. N° 0352/2012 de 22 de junio, en la cual se observaron las pérdidas acumuladas de Altifashion CBX S.A. para las gestiones 2002 a 2006, las mismas que fueron utilizadas por el sujeto pasivo para compensar la utilidad de la gestión 2007 como consecuencia de la fusión de ambas sociedades, es decir el sujeto pasivo hizo valer un crédito impositivo compensándolo con la utilidad obtenida en la gestión fiscalizada, mismo que emerge de periodos prescritos por parte de la empresa fusionada.

Arguye que, la administración tributaria, en el caso de autos, no pretende fiscalizar, controlar, investigar, verificar o determinar tributos e imponer sanciones por las gestiones 2002 a 2006, siendo que para la gestión fiscalizada; es decir, la gestión 2007, al haberse declarado un crédito impositivo, debe demostrarse su procedencia a requerimiento de la Administración Tributaria en el marco del art. 70-5 del C.T.B., sin que pueda invocarse la prescripción de los periodos de los que emerge, no siendo ésta una obligación prescriptible.

Expresa que, igualmente se consideró que el IUE estaba prescrito para la gestión fiscalizada, determinando que el vencimiento de la fecha de pago se produjo el 28 de julio de 2007, por lo que el término de prescripción de 4 años se inició el 1 de enero de 2008, debiendo concluir el 31 de diciembre de 2011, de conformidad con lo dispuesto en el art. 60 del C.T.B.; siendo que, con la notificación al sujeto pasivo con la Orden de Fiscalización 0011OFE00063 el 27 de diciembre de 2011, se suspendió y extendió el curso de la prescripción por 6 meses; es decir, hasta el 30 de junio de 2012 y finalmente se notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 0352/2012 el 22 de junio, por lo que se reinició el cómputo del plazo para la prescripción esta vez para la ejecución de la deuda tributaria.

Finalmente indica que se resolvió anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0258/2013 de 1 de abril, inclusive, a fin de que se emita una nueva resolución, la cual se pronuncie expresamente sobre las cuestiones de fondo planteadas en el recurso de alzada, en concreto, respecto a las pérdidas acumuladas compensadas en el IUE de la gestión que comprende entre abril 2006 y marzo 2007, conforme dispone el art. 211-I del C.T.B.

### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada se ratificó en todos los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, al considerar que la demanda carece de sustento jurídico tributario, siendo evidente que no existe agravio ni lesión a los derechos del sujeto pasivo, por lo que solicitó se declare improbadamente la misma y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso.

### III. Réplica y dúplica.

En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ, Presentada la réplica cursante de fs. 132 a 137, mediante la cual el demandante solicita se declare en rebeldía a la AGIT por incumplimiento de los arts. 346 y 327 del C.P.C., al momento de contestar la demanda; es decir, por extemporaneidad o vencimiento del plazo, respecto a que el proceso administrativo se encuentra pendiente de notificación un una nueva resolución de recurso jerárquico, indica que el objeto de la presente demanda contencioso administrativa es la impugnación de la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1166/2013, todo esto debido a los agravios ocasionados que le habilitan a acudir a la vía judicial, finalmente reitera todos argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa. Cabe señalar que la solicitud de rebeldía planteada por el sujeto pasivo fue desestimada mediante decreto de fs. 138.

En la dúplica presentada mediante memorial cursante a fs. 143 y vta., el demandado expresa que el sujeto pasivo, en su réplica, reitera los argumentos esgrimidos en la demanda y no se pronuncia en absoluto sobre el contenido del memorial de contestación, omisión que entraña conformidad con los fundamentos y la decisión asumida.

Mediante memorial presentado el 10 de septiembre de 2014, cursante de fs. 149 a 150 vta., se apersona Paola Verónica Oropeza Terán como Directora General de Asuntos Jurídicos a.i. de la Procuraduría General del Estado, expresando que la dicha entidad, ante la existencia de una unidad jurídica de la administración pública, actúa en relación a la misma ejerciendo las funciones de evaluación y supervisión de sus acciones jurídicas en los procesos que se sustancien ante autoridades judiciales, optimizando la defensa legal del estado por parte de las entidades públicas involucradas, por lo que no sustituye el accionar de las entidades públicas, más aún cuando son las llamas por ley a efectuar las acciones judiciales pertinentes.

No existiendo nada más que tramitar, a fs. 203 se dispuso "Autos para Sentencia".

### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los datos administrativos adjuntos al presente proceso, como de las actuaciones detalladas en la demanda y en la resolución jerárquica impugnada, se tiene que la Administración Tributaria en uso de sus atribuciones conferidas por ley, a través de orden de Fiscalización N° 0011OFE00063, modalidad fiscalización Parcial, procedió a la fiscalización de los hechos y/o elementos del IUE de los periodos abril 2006 a marzo 2007 (gestión fiscal 2007); asimismo, notificó al sujeto pasivo con el Requerimiento f. 4003, N° 00111381 y su anexo, mediante el cual solicitó presentar, entre otros documentos, las Declaraciones Juradas del IVA (F-210), RC- IVA (F-608), IT (f-400) e IUE (F-500); Libros de Ventas y Compras IVA; Notas Fiscales de respaldo al Débito Fiscal y Crédito Fiscal IVA; Extractos Bancarios; planilla de Sueldos, y otra documentación requerida.

El 9 de abril de 2012, la Administración Tributaria emitió el Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas al procedimiento de Determinación N° 35700, al haber incumplido el contribuyente con el Deber Formal de entrega de toda la documentación requerida, por lo que sanciona con la multa de UFV's 3.000; en aplicación del Numeral 4.1, Anexo A, de la Resolución Normativa de Directorio 10/0037-07; asimismo emitió las Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 35842, 35843, 35844, 35845, 35846, 35847, 35848, 35849, 35850, 35851, 35852 y 35853 por incumplir con el Deber Formal de habilitación de los Libros Contables de los periodos abril a marzo 2007, sancionando por cada periodo con la multa de UFV's 1.500; en aplicación del Numeral 3.3, Anexo A, de la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07.

El 23 de mayo de 2012, el sujeto pasivo formuló descargos, exponiendo argumentos a los conceptos observados por la Administración Tributaria, adjuntando adicionalmente documentación de descargo; posteriormente a ello, el 29 de junio de 2012, la administración tributaria notificó por cédula al representante legal del sujeto pasivo con la R.D. N° 0352/2012 de 22 de junio, que dispone de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de UFV's 2.891.231; equivalentes a Bs. 5.090.706; por el IUE del periodo fiscal que comprende entre abril 2006 a marzo 2007, más multa del 100% por Omisión de Pago de conformidad a lo dispuesto en los arts. 165 del C.T.B. y 42 del D.S. N° 27310 o R. Cód. Trib. Boliviano, que alcanza a UFV's 1.869.024; equivalentes a Bs. 3.290.865; sancionando también el incumplimiento de deberes formales con una multa que alcanza a un total de UFV's 21.000; equivalentes a Bs. 36.974.

Como consecuencia de lo anteriormente manifestado, el sujeto pasivo interpuso recurso de alzada, el que fue resuelto por la ARIT a través de la resolución de recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0854/2012 de 22 de octubre de 2012, por la que resolvió anular obrados hasta la vista de cargo, con CITE: SIN/GGLP/DF/SFE/VC/170/2012 inclusive, debiendo la administración tributaria efectuar un proceso de fiscalización de las pérdidas acumuladas de ALTIFASHION CBX S.A., incorporada a la empresa ALTIFIBERS S.A., en el proceso de fusión de empresas a efecto de determinar correctamente el IUE de la gestión fiscal 2007; de lo anteriormente citado la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto a través de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0027/2013 de 8 de enero, disponiendo la anulación de la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0854/2012, a fin de que la ARIT se pronuncie sobre las cuestiones planteadas en el recurso de alzada.

Posteriormente el 1 de abril de 2013, la ARIT emitió la resolución recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0258/2013, que dispone revocar parcialmente la resolución determinativa 0352/2012 de 22 de junio, luego, tanto la Administración Tributaria con el sujeto pasivo interpusieron recurso jerárquico, mereciendo la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1166/2013 de 29 de julio, la cual resolvió anular la Resolución ARIT-LPZ/RA 0258/2013 de 1 de abril, para que la ARIT La Paz emita una nueva resolución de alzada en la que se pronuncie sobre cuestiones

de fondo planteadas en el recurso de alzada, específicamente la pérdida acumulada compensada. Finalmente, el 29 de octubre de 2013 el sujeto pasivo interpuso la presente demanda contencioso administrativa contra la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1166/2013 de 29 de julio, objeto de la presente Sentencia.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a establecer si la facultad de la Administración Tributaria para controlar, verificar e investigar el origen, procedencia y cuantía del crédito fiscal generado por concepto de pérdidas acumuladas, utilizado eventualmente por el contribuyente para compensar el IUE de una determinada gestión objeto de fiscalización, prescribe de la misma manera que las facultades de la misma administración tributaria para fiscalizar, controlar, investigar, verificar o determinar tributos e imponer sanciones.

#### V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por los demandantes y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Aduanera; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### V.2. Sobre la cosa Juzgada.

Previamente a ingresar al análisis de la problemática planteada, es preciso establecer los alcances del debido proceso y del principio de seguridad jurídica, es así que sobre ellos el Tribunal Constitucional Plurinacional, a través de la S.C.P. N° 1330/2012 de 19 de septiembre, ha establecido que: "El derecho al debido proceso, es de aplicación inmediata, vincula a las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal previsto por el constituyente, para proteger derechos a la tutela judicial efectiva, a la garantía de certeza e intangibilidad de resoluciones judiciales a la debida fundamentación de las resoluciones judiciales, a una justicia en igualdad de condiciones y oportunidades, a la defensa, al principio de la seguridad jurídica, entre otros; hace al cumplimiento del conjunto de condiciones y requisitos en el trámite de los procesos observando procedimientos, como la S.C. N° 0160/2010-R de 17 de mayo, que precisa: 'El debido proceso, está reconocido constitucionalmente como derecho y garantía jurisdiccional a la vez, por los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., vigente art. 16-IV de la C.P.E., abrg. y como derecho humano por los arts. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y ya fue desarrollado y entendido por este Tribunal como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; es decir, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar esos derechos reconocidos por la Constitución Política del Estado así como los Convenios y Tratados Internacionales".

Bajo el mismo entendimiento la S.C.P. N° 0740/2015-S2 de 6 de julio, señaló que: "...conviene resaltar que, de conformidad a lo previsto por el art. 178-I de la C.P.E., el debido proceso se constituye también en un principio que rige a la administración de justicia ordinaria; en tal sentido, deberá concebirse como un ideal orientador en la estructuración del órgano Judicial respecto a sus competencias y al establecimiento de procedimientos que aseguren, entre otras cosas, el ejercicio del derecho a la defensa; sin embargo no podemos apartarnos de su verdadera esencia que se trasunta en la obligatoriedad impuesta a los administradores de justicia de asegurar y garantizar la emisión de decisiones correctas, razonables e imparciales que, enmarcadas dentro de los cánones legales, materialicen el mayor fin del Estado: construir una sociedad justa y armoniosa para vivir bien (arts. 8-II y 9-I C.P.E.)".

Ahora bien, para sostener que la presente controversia representa cosa juzgada es que se hace mención a la Sentencia N° 40/2016-S de 13 de mayo, emitido por la Sala Contenciosa y Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, el cual ya resolvió la controversia planteada y del que se extraen los siguientes datos procesales:

La ARIT, en cumplimiento de lo dispuesto por la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1166/2013 de 29 de julio, resolvió el recurso de alzada a través de la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 1167/2013 de 18 de noviembre, en la que se dispone revocar parcialmente la R.D. N° 0352/2012 de 22 de junio, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales con la sociedad ALTIFIBERS S.A.; dejando sin efecto el IUE omitido de UFV's 1.508.991; más intereses y sanción por omisión de pago de la gestión fiscal abril 2006 a marzo 2007 y, se mantiene firme y subsistente el monto de UFV's 360.033; por IUE omitido, más intereses y sanción por omisión de pago de la gestión fiscal abril 2006 a marzo 2007, así como la multa de UFV's 21.000; por incumplimiento de deberes formales.

Posteriormente, tanto el sujeto pasivo como la Administración Tributaria interpusieron recurso jerárquico, que fue resuelto por la AGIT, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0373/2014 de 17 de marzo, a través de la cual se resolvió anular la Resolución ARIT-LPZ/RA 1167/2013 de 18 de noviembre y en consecuencia se anulan obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1167/2013 de 18 de noviembre, inclusive; debiendo la ARIT La Paz, emitir nueva Resolución en la cual se pronuncie sobre todos los aspectos de fondo recurridos en instancia de alzada y las pruebas presentadas para el efecto por ambas partes, de conformidad a lo previsto por el art. 212-I del C.T.B.

Nuevamente dando cumplimiento a lo dispuesto por la AGIT, la ARIT resolvió el recurso de alzada a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARTI-LPZ/RA 0476/2014 de 2 de junio, que dispuso revocar parcialmente la R.D. N° 0352/2012 de 22 de junio y consecuentemente modificó los montos a pagar por tributo omitido más intereses y multas.

Por tercera vez el sujeto pasivo y la Administración Tributaria interponen recurso jerárquico el cual fue resuelto por la AGIT mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1365/2014 de 29 de septiembre, en la que se resolvió anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ 0476/2014 de 2 de junio, anulando actuados con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la resolución de recurso de alzada inclusive, a fin de que la ARIT La Paz emita una nueva resolución de alzada, subsanando los vicios advertidos de acuerdo a los fundamentos expuestos, y emita pronunciamiento sobre las cuestiones expuestas en el recurso de alzada, en consideración de las pruebas presentadas por las partes y todos los antecedentes del caso presente.

Otra vez en cumplimiento a lo dispuesto por la AGIT, la ARIT La Paz, emitió la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0036/2015 de 12 de enero, mediante la cual revocó parcialmente la R.D. N° 0352/2012 de 22 de junio y, consecuentemente, vuelve a modificar los montos a pagar por tributo omitido más intereses y multas. Por lo que el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, el que fue resuelto mediante la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0815/2015 de 18 de mayo, en la que se resolvió revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0036/2015 de 12 de enero, en la parte referida al costo de ventas, manteniendo firme algunas observaciones y las pérdidas no compensadas gestión anterior; en consecuencia se modifica la deuda tributaria determinada en la R.D. N° 0352/2012 de 22 de junio de 2012.

Posteriormente, el sujeto pasivo solicitó complementación y enmienda de la resolución de recurso jerárquico, siendo que el fallo emitido por la AGIT versa sobre la prueba presentada en instancia de alzada, resolviéndose dicha complementación con el Auto Motivado AGIT-RJ 0057/2015 de 8 de junio, el que señaló no ha lugar a la solicitud de aclaración y complementación de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0815/2015 de 18 de mayo de 2015. Por lo que, el sujeto pasivo vuelve a interponer demanda contencioso administrativa, mereciendo la referida Sentencia N° 40/2016-S de 13 de mayo, emitido por la Sala Contenciosa y Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, de la cual se extrajeron los datos procesales supra señalados, y mediante el cual se declara improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Altifibers S.A; y en su mérito firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0815/2015 de 18 de mayo, que revocó parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0036/2015 de 12 de enero, poniendo fin al litigio originado entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria.

En lo que respecta, específicamente, al punto de controversia planteado en la presente Sentencia, la antes referida Sentencia N° 40, dispuso lo siguiente:

“Respecto del tercer punto de controversia, sobre si la administración tributaria puede ejercer facultades de control, verificación e investigación independientemente de realizar un proceso de determinación, dando validez probatoria al informe SIN/GDLP/DF/SFVE/INF/908/2011 y demás antecedentes administrativos correspondientes al trámite de toma de conocimiento acerca de la reorganización de las empresas Altifibers S.A como absorbente y Altifashion Confecciones Bolivianas de Exportación S.A como absorbida y si procede declarar su prescripción; en primer lugar se tiene que la Administración Tributaria, según el art. 66.1 de la L. N° 2492 le da a la administración tributaria amplias facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, advirtiendo que la misma puede ejercer sus facultades de control, verificación e investigación independientemente del inicio de un Proceso de Determinación, entonces los resultados de dichas investigaciones deben estar plasmados en informes documentados en los cuales se expresen los fundamentos y las conclusiones de la Administración Tributaria, documentos que pueden ser desvirtuados en un futuro Proceso de Determinación, en el que el sujeto pasivo presente pruebas pertinentes y determinantes, que enerven lo concluido en la investigación independiente realizada por la administración tributaria, en el caso de autos se tiene que durante y producto del trámite de toma de conocimiento por parte de GRACO La Paz del SIN, acerca de la reorganización de las empresas ALTIFIBERS S.A como absorbente y Altifashion Confecciones Bolivianas de Exportación S.A como absorbida, si bien los requerimientos de documentación específica que difería de la que establece el art. 34 de la resolución Administrativa N° 05-0041-99, no guardando relación lo solicitado con lo requerido por la Administración Tributaria para el trámite de toma de conocimiento, se entiende que dicha solicitud de documentación y su análisis, dando como producto los informes SIN/GDLP/DF/SFVE/INF/652/2011 y SIN/GDLP/DF/SFVE/INF/908/2011, son válidos de acuerdo a las amplias facultades de control, verificación e investigación de GRACO La Paz del SIN y pueden ser consideradas como elementos determinantes y probatorios en un futuro proceso de determinación, como se dio en el caso de autos, máxime si no fueron anulados por la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0032/2013, la cual dejó sin efecto solamente las partes resolutivas segunda o tercera de la R.A. N° 227/2012 por no coincidir lo dispuesto con el trámite administrativo, dejando firme y subsistente lo dispuesto por la parte resolutiva primera y todos los antecedentes administrativos, los mismos que sirvieron a la resolución del futuro Proceso de Determinación del IUE por el periodo fiscal que comprende de abril de 2006 a marzo de 2007, agregando que inequívocamente el contribuyente tuvo conocimiento de este aspecto al momento de ser notificado con la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/SFVE/VC/170/2012 de 10 de abril de 2012, por lo que tuvo oportunidad de presentar los descargos correspondientes para desvirtuar los extremos de la misma; respecto de la prescripción es necesario resaltar lo ya expuesto sobre la naturaleza y los alcances del proceso contencioso administrativo, respecto a que el control de la legalidad a los actos o disposiciones previas ya dictadas en resguardo del principio de autotutela de la administración, aspecto que no permite a este tribunal pronunciarse sobre la prescripción de las acciones de la

administración tributaria para controlar, investigar, comprobar y fiscalizar tributos de acuerdo al art. 59 de la L. N° 2492, aspecto alegado y expuesto como agravio por Altifibers S.A en el presente proceso contencioso administrativo, y no así en fase administrativa, por lo que la AGIT en respeto del principio de congruencia al emitir la resolución jerárquica impugnada no tomo en cuenta este aspecto, considerando que la prescripción no procede de oficio, sino a petición de parte, por lo que se puede concluir que la finalidad del proceso contencioso administrativo es el control de legalidad de los actos administrativos, por lo que la AGIT no cometió ninguna ilegalidad respecto de la prescripción al emitir la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0815/2015, es necesario agregar que lo dispuesto por el art. 5 del D.S. N° 27310 se refiere al planteamiento de la prescripción en sede administrativa recursiva o sede judicial contencioso tributaria, pero no alcanza al proceso contencioso administrativo puesto que esta disposición sería incompatible con su naturaleza y finalidad de control de legalidad, peor aún si la prescripción fue expuesta como un agravio cometido en sede administrativa, cuando no fue planteada en la misma”.

Lo que nos permite concluir que ya existe sentencia ejecutoriada dentro del presente proceso; es por ello, que no le corresponde a este tribunal, emitir un nuevo pronunciamiento, en función al principio de seguridad jurídica en resguardo del debido proceso, máxime si hubo nueva y abundante actividad procesal en sede administrativa que desembocó en la emisión de una sentencia que resolvió la controversia planteada en el caso de autos, por lo que las pretensiones de la parte demandante ahora resultan inviables.

A mayor abundamiento, corresponde precisar que la cosa juzgada persigue la realización del principio de seguridad jurídica, de modo que una vez que la resolución judicial o administrativa ha adquirido firmeza, no cabe su modificación alguna, ni siquiera de oficio. Por ello, podemos afirmar que la cosa juzgada supone un mecanismo de equilibrio entre lo que se ha llamado valor-justicia y valor o principio-seguridad jurídica. Es evidente que interesa obtener justicia pero siempre con los límites de la seguridad jurídica, pues nadie puede estar de por vida pendiente de una posible modificación de la sentencia o resolución.

Doctrinalmente se distingue entre cosa juzgada formal y cosa juzgada material, la primera supone que una resolución es firme como consecuencia de su inimpugnabilidad “intra proceso”; es decir, cuando no hay posibilidad de ser recurrida, es la que se genera por el agotamiento o la improcedencia de recursos en su contra, tiene carácter limitado, pues sus efectos se refieren al interior del proceso pero pueden desaparecer en un proceso distinto a aquel en el que se originó, ejemplo la calidad de cosa juzgada formal que adquiere la sentencia dictada en un proceso ejecutivo, que puede ser revisada a través de un proceso ordinario.

La segunda, que es la que acontece en el caso de autos, es la cosa juzgada material, la cual hace posible que una resolución sea prácticamente inatacable a través de otro proceso, eliminando así cualquier posibilidad de modificación, alteración de su contenido, de tal forma que lo resuelto es válido al interior del proceso, oponible en otro e inmodificable a través de otro proceso.

Cuando una sentencia adquiere calidad de cosa juzgada se derivan una serie de efectos que podemos definir como aquellas repercusiones que produce la sentencia firme en el ámbito del Ordenamiento Jurídico, en ese sentido la cosa juzgada material produce dos efectos esenciales uno negativo y otro positivo. El efecto negativo supone la imposibilidad de sustanciar otro proceso sobre el mismo objeto, es lo que se conoce como “non bis in ídem”, su justificación radica en que no es posible sustanciar un mismo litigio en forma eterna. El efecto positivo, supone la prohibición de que en un segundo proceso se decida de forma diferente a lo ya resuelto en un primero.

Por las razones expuestas y en resguardo del principio de seguridad jurídica, este Tribunal se encuentra impedido de ingresar al análisis de los aspectos planteados por la parte demandante, pues como se dijo líneas arriba, el punto de controversia entre el sujeto pasivo y la administración tributaria, expresado como agravio en el presente proceso contencioso administrativo, ya fue objeto de estudio y análisis como consecuencia de una posterior demanda contencioso administrativa, que mereció la Sentencia N° 40/2016-S de 13 de mayo, emitido por la Sala Contenciosa y Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, por lo que corresponde declarar improbadamente la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 47 a 59, subsanada por memorial de fs. 63 y vta., interpuesta por Altifibers S.A., representada por Lucas Rubin De Celis Moscoso, y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1166/2013 de 29 de julio, emitida por la AGIT.

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



126

**Fundación Contra el Hambre/Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.**

**Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 74 a 82 y vuelta, impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0781/2013 de 18 de junio (fs. 35 a 47) y el auto motivado AGIT-RJ 0066/2013 de 4 de julio (fs. 50 a 51 y vuelta), el memorial de contestación de fs. 120 a 122 y vuelta, la réplica de fs. 125 y vuelta, la dúplica de fs. 130 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

Que Oscar Ramiro Montes Mollo, en su calidad de representante de la Fundación contra el Hambre/BOLIVIA (Food for the Hungry International/Bolivia), en virtud al testimonio N° 874/2013 de 30 de septiembre, otorgado en la Notaría de Fe Pública de Primera Clase N° 78 del Distrito Judicial de La Paz, a cargo de María Eugenia Quiroga de Navarro (fs. 18 a 35 y vuelta), y Felipe Vera Botello representando legalmente a la Agencia Despachante de Aduanas CIDEPA Ltda., en virtud al testimonio N° 0476/2013 de 30 de septiembre, otorgado en la Notaría de Fe Pública de Primera Clase N° 62 del Distrito Judicial de La Paz, a cargo de Jhanett Irma Quintana Ticona (fs. 1 a 7 y vuelta), se apersonaron por memorial de fs. 74 a 82 y vuelta, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 10-I de la L. N° 212 de 23 de diciembre de 2011 y 778 del Cód. Pdto. Civ., interponen demanda contenciosa administrativa en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0781/2013 de 18 de junio y Auto Motivado AGIT-RJ 0066/2013 de 4 de julio.

1.- Manifestaron que en 19 y 15 de noviembre de 2012, la Administración Aduanera notificó a la Agencia Despachante de Aduana Cidepa Ltda. y a la Fundación contra el Hambre con la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 205/2012 de 8 de octubre, por haber vencido el plazo de 60 días otorgado para la regularización de la importación con exoneración de tributos de mercancía, bajo la modalidad de despacho inmediato para la Declaración Única de Importación C-15097, es decir por no haber presentado la resolución de exención de tributos, no obstante que la solicitud de exención fue presentada ante la Cancillería del Estado Plurinacional de Bolivia, no existiendo pronunciamiento de su procedencia.

2.- Que mediante Resolución Determinativa (RD) AN-GRLPZ-LAPLI N° 239/2012 de 19 de diciembre, se declaró firme la Vista de Cargo, dando lugar a la interposición del recurso de alzada, que fue resuelto mediante Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0263/2013 de 8 de abril, disponiendo que se anule la resolución determinativa con la reposición hasta la vista de cargo inclusive, para que la Administración Aduanera inicie una fiscalización posterior conforme a los arts. 104 del Cód. Trib., 48 y 49 del D.S. N° 27310 y a la resolución de directorio de la aduana RD-N° 01-008-11, generando que la administración aduanera interponga recurso jerárquico, el cual fue resuelto a través de resolución de recurso jerárquico y auto motivado, que confirmó la resolución de alzada, pero con un fundamento distinto y otro efecto, disponiendo que la Administración Aduanera, cobre la deuda de manera directa sin previo proceso, así como también que previo al cobro se verifique si el operador inició un trámite de exoneración tributaria que se encuentra pendiente o con resolución de exención, considerando que de la procedencia o improcedencia de la exención dependerá la existencia o no de una obligación exigible.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Señaló violación al debido proceso y al derecho a la defensa, puesto que se evidencia que la instancia de alzada, al anular obrados hasta el vicio más antiguo, no se pronunció sobre otros aspectos que habían sido motivo del recurso de alzada, como ser la errónea calificación del ilícito de omisión de pago y de la contravención por vencimiento de plazo, así como que la donación de alimentos se encuentra exenta de pago de tributos aduaneros.

Manifestó que la instancia jerárquica, al considerar improcedente la nulidad dispuesta por la autoridad de Alzada, determinó otra nulidad por otra causa y omitió pronunciarse con la facultad ex novo (de nuevo), sobre los otros dos aspectos demandados en el Recurso de Alzada. Agregó que sobre la omisión de pronunciamiento existe jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia que anula obrados por incumplimiento del deber de pronunciarse sobre aspectos demandados y no resueltos en primera instancia, "como efecto de fallar en otros a favor del demandante" (sic). Sala Social y Administrativa, A.S. N° 376 de 26 de septiembre de 2012.

Refirió también, la existencia de vulneración del debido proceso por pronunciamiento ultra petita y extra legal, toda vez que de la revisión del recurso jerárquico interpuesto por la Aduana, se advierte que se reclamó como agravio la incorrecta nulidad dispuesta en la resolución de alzada, y que no se planteó ningún argumento relativo al cobro directo de las declaraciones de importación que no hayan sido regularizadas por falta de pronunciamiento en la emisión de la resolución de exención, por lo que se emitió un pronunciamiento de oficio, ultra petita y extra legal, que anula la vista de cargo y dispone el cobro directo y sin previo proceso administrativo, vulnerando el principio básico denominado prohibición de reformatio in peius, que significa que los pronunciamientos de la sentencia de instancia que no hayan sido impugnados por ninguno de los litigantes, quedan excluidos de toda posibilidad de revisión por parte del órgano jurisdiccional superior,

quedando delimitada la actividad decisoria, tanto subjetiva como objetivamente a lo planteado, por lo que existe vulneración del principio de congruencia como elemento del debido proceso y del art. 211-I de la L. N° 2492.

Continuó señalando, que la autoridad demandada fundó su facultad de anular el acto administrativo en el art. 36-II de la L. N° 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo), disponiendo la nulidad hasta la vista de cargo, la que según la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no debió ser emitida, sino que debió cobrarse en forma directa sin juicios previos; sin embargo, cuando existe defecto de forma, la autoridad tiene prohibido aplicar una anulabilidad, por cuanto esta se limita a los casos en que el acto no alcanzó su fin, lo cual no es evidente porque la vista de cargo estableció un pseudo tributo que se pretende reemplazar con la ejecución de una declaración (póliza), que ni siquiera cursa en el expediente o a los casos, en que el acto provoca indefensión, que no fue fundamento de la nulidad dispuesta por la autoridad demandada.

Indicó que la propia autoridad general de impugnación tributaria, en muchos fallos, de manera expresa delimitó su competencia en razón del principio de congruencia, tal como ocurrió en las resoluciones de recurso jerárquico AGIT-RJ 0051/2012 de 9 de julio de 2012 y AGIT-RJ 0203/2012 de 9 abril de 2012.

Acusó también, existencia de vulneración del derecho a la defensa, puesto que se dispuso el cobro directo de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan; sin embargo, respecto a la primera disposición, el fundamento de la resolución impugnada trata que la declaración de mercancías de importación a consumo con exoneración de tributos aduaneros bajo la modalidad de despacho inmediato, constituye una declaración jurada; es decir, un título de ejecución tributaria y que por tanto, debió aplicarse el procedimiento previsto en el art. 10 del R. L.G.T. y en su defecto, el art. 108 numeral 6) de la L. N° 2492.

Señaló que la argumentación de los puntos IX, XVI y XVII de la resolución impugnada, vulneran el derecho a la defensa, siendo erróneo el criterio de que la Declaración de Mercancías de Importación con exoneración de tributos despachada bajo la modalidad de despacho inmediato, constituye una declaración jurada y por tanto un título de ejecución tributaria de inmediata ejecución o de ejecución forzosa, sin considerar que la declaración jurada a la que hace referencia el art. 108, parág. I, num. 6) de la L. N° 2492, debe ser determinada por el sujeto pasivo sin ninguna intervención de la Administración, a lo que se denomina "autodeterminación", que consiste en que el sujeto pasivo, por si y de manera voluntaria, decide liquidar cuánto corresponde pagar por concepto de tributos.

Apuntó que en el caso concreto, ni la fundación ni la agencia despachante de aduanas Cidepa Ltda., declararon en la declaración de importación (antes denominada Póliza de Importación) ningún monto a pagar, es más, ninguna declaración de importación de tributos bajo la modalidad de despacho inmediato, determina o autoliquidada ninguna deuda o mejor dicho, todas las declaraciones de esa naturaleza efectúan la autoliquidación de la deuda con cero (0) como tributo a pagar, por tanto, tampoco en la DUI C-15097 existe autodeterminación ni por el consignatario ni por el despachante de aduanas; es más dicha DUI no se encuentra ni fue puesta en conocimiento de la autoridad general de impugnación tributaria, ni cursa en el expediente administrativo por lo que la suma que pretendía cobrar la Aduana, emerge y nace de la vista de cargo que efectúa una liquidación llamada "Liquidación de la administración aduanera", que fue sometida a presentación de descargos, para luego emitirse la resolución determinativa que a su vez, fue impugnada en el recurso dealzada y posteriormente, en instancia jerárquica.

Continuó señalando que del art. 12 de la L.G.A., se deduce claramente que en materia aduanera, no se ha previsto la determinación mixta; es decir, que sobre la base de la Declaración de Mercancía que declara cero (0) tributos, la Administración no tiene facultad de efectuar liquidaciones para luego, sin juicio previo, proceder a su cobro como dispuso la resolución jerárquica, lo que conlleva a la flagrante violación al derecho a la defensa.

Finalmente, señaló contradicción entre la resolución impugnada con las propias resoluciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, concretamente con las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 505/2012, AGIT-RJ 506/2012 y 663/2012, todas de 9 de julio.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda en todas sus partes, y que se anulen los referidos fallos dictados por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### II.- De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a la Administración de la Aduana Interior La Paz, en su condición de tercero interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 120 a 122 y vuelta, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 118) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicojurídicos, y que no obstante, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que se debe tener presente que habiéndose emitido una Vista de Cargo y una Resolución Determinativa unificando procedimientos, la Aduana Nacional inició una determinación de oficio, y que esta debe surgir de las facultades otorgadas a la Administración Aduanera por los arts. 21, 100 y 104 de la L. N° 2492, que se traducen conforme indican los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310, en un control

durante despacho, control diferido inmediato o una fiscalización posterior, procedimientos que no son discrecionales puesto que están normados por las Resoluciones de Directorio Nos. 01-031-05, 01-004-09 y 01-008-11, por lo que en el presente caso, siendo que la mercadería se sometió a control durante despacho con el sorteo del respectivo canal y retirada del recinto aduanero con posterioridad a la autorización del levante, se tiene que los actos procesales deberían realizarse dentro de una fiscalización posterior, la cual se inicia con la notificación de la respectiva orden de fiscalización.

Que se debe considerar que este tipo de control, conforme la Resolución de Directorio N° 01-008-11, se efectúa con la finalidad de comprobar el correcto cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras, con posterioridad del despacho aduanero, estando en el presente caso el despacho aduanero, pendiente de regularización.

Manifiestó que la Administración Aduanera realizó acciones dirigidas al cobro emergente de una declaración única de importación, cuya mercancía fue despachada sin el pago de tributos aduaneros, situación que se encontraba condicionada a la regularización con la presentación de la resolución que otorga la exención del pago de tributos, sin embargo, la Administración Aduanera realizó sus actuaciones mediante una determinación de oficio que no se ajusta a lo señalado en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310, procediendo a la emisión directa de la vista de cargo, unificando procedimientos para emitir posteriormente una resolución determinativa, acto por el cual se suplanta y desecha la declaración hecha por el contribuyente, la cual emerge de una "autodeterminación" efectuada por el mismo.

Continuó refiriendo, que las actuaciones dirigidas al cobro de la declaración impaga, como efecto de la falta de solicitud de exención y del pago de impuestos internos, deben enmarcarse en lo señalado en el párrafo cuarto del art. 10 del R. L.G.A., aprobado por D.S. N° 25870, modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310, 11 y 12 de la L. N° 1990 de la Ley General de Aduanas, que permite a la Administración Aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la declaración única de importación, sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria, debiendo considerar que el procesamiento de los ilícitos tributarios no está vinculado a una determinación de oficio efectuada en el marco de los arts. 95 y siguientes de la L. N° 2492, debiendo efectuarse en observancia del art. 168 de la misma ley, así como en la Resolución de Directorio N° 01-011-04.

Indicó que la administración aduanera debió verificar si el operador inició un trámite de exoneración y si el mismo se encontraba pendiente, o si culminó con una resolución de exoneración, por lo que corresponde la anulación de obrados para que se inicie un nuevo procedimiento, donde la administración aduanera verifique si el operador inició un trámite de exoneración tributaria, considerando que de la procedencia o improcedencia del mismo dependerá la existencia o no de una obligación exigible, correspondiendo la subsanación del procedimiento hasta la vista de cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 00205/2012 de 8 de octubre, a efectos que la Administración Aduanera aplique los procedimientos previstos en la normativa vigente para el cobro de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan.

Finalmente señaló, que sobre la supuesta contradicción con otras resoluciones jerárquicas, analizando las mismas, se evidencia que no existe semejanza en los procesos, puesto que en los casos resueltos mediante las resoluciones jerárquicas citadas por la parte demandante, el sujeto pasivo sí contaba con la resolución de exención de tributos, diferente al presente proceso donde no existe resolución de exención, de lo que se evidencia que los antecedentes citados no son idénticos en los elementos fácticos, consecuentemente la aplicación del derecho será también diferente, no correspondiendo el reclamo de que la autoridad demandada habría asumido un criterio contradictorio.

#### II.4.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0781/2013 de 18 de junio.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la Fundación contra el Hambre/Bolivia y la Agencia Despachante de Aduanas CIDEPA Ltda., presentaron el memorial de réplica que cursa de fs. 125 a 126, en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la réplica a través de providencia de fs. 127, dando lugar a que la autoridad demandada presente la réplica a fs. 130 y vta., por la que se reiteró asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 155, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.



En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 9 de octubre de 2008, la Agencia Despachante de Aduanas CIDEPA Ltda. por cuenta de su comitente, Fundación contra el Hambre/Bolivia (Food for the Hungry International/Bolivia), registró y validó la DUI C-15097 (fs. 69 a 74 Anexo 2), bajo la modalidad de despacho inmediato, sin el pago de tributos de importación, correspondiente a 6 ítems, 1 paquete de 39 unidades de camillas; 2 paquetes con equipo médico; 241 paquetes con artículos e insumos médicos; 53 paquetes de productos farmacéuticos; 6 paquetes de servidores; y 1 paquete de CPU's.

III.2.- Que el 5 de octubre de 2012, la Administración Aduanera emitió el Informe Técnico AN-GRLPZ-LAPLI/2116/12 (fs. 66 a 68 del Anexo 2), en el cual señala que de acuerdo al Reporte del Sistema SIDUNEA, el Despacho Inmediato correspondiente a las Declaraciones Únicas de Importación del cuadro que detalla, entre las cuales se encuentra la DUI C-15097, están pendientes de regularización, debido a que el Importador ni la Agencia Despachante de Aduanas Cidepa Ltda., presentaron la Resolución de exención tributaria en el plazo de 60 días establecido por el art. 131 del R. L.G.A., por lo que recomendó la emisión de la vista de cargo.

III.3.- Que el 15 y 19 de noviembre de 2012, la Administración Aduanera notificó por cédula a los representantes legales de la Fundación contra el Hambre/Bolivia y de la Agencia Despachante de Aduanas CIDEPA Ltda., con la vista de cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 00205/2012 de 8 de octubre (fs. 60 a 65 del Anexo 2), estableciendo el total de deuda tributaria de 97.244,97 UFV, por concepto de contravención de omisión de pago que incluye tributo omitido, intereses y multa del 100% del tributo omitido, más la sanción por la contravención aduanera por vencimiento de plazo; y otorgándoles un plazo de 30 días para presentar pruebas de descargo.

III.4.- Que el 14 de diciembre de 2012, la Fundación contra el Hambre/Bolivia y la Agencia Despachante de Aduanas Cidepa Ltda., mediante memorial de fs. 16 a 21 del Anexo 2, presentaron descargos consistentes en fotocopias simples de la R.A. N° 195 de 29 de mayo de 2002 del Ministerio de Hacienda (fs. 25 a 42 del Anexo 2), así como del memorial de solicitud de exención de gravámenes arancelarios de alimentos donados de 24 de septiembre de 2008, por parte de la Fundación contra el Hambre/Bolivia al Ministerio de Relaciones Exteriores (fs. 50 del Anexo 2), fotocopias legalizadas del Poder de Representación N° 0325/2012 de la Agencia Despachante de Aduanas Cidepa Ltda. en favor de Felipe Vera Botello y del Poder de representación N° 195/2012 de la Fundación contra el Hambre/Bolivia-Food for the Hungry International Bolivia en favor de Oscar Ramiro Montes Mollo, argumentando inobservancia al proceso de determinación de la deuda tributaria prevista en materia aduanera, errada calificación del ilícito de omisión de pago, errada calificación del ilícito de contravención por vencimiento del plazo, indicando que las donaciones de alimentos efectuadas al amparo del Programa PL 480, se encuentran exentas del pago de tributos aduaneros, y que no existe prueba sobre rechazo a la solicitud de exención.

III.5.- Que el 19 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera emitió el Informe Técnico AN-GRLPZ-LAPLI N° 3148/12 (fs. 13 a 14 del Anexo 2), señalando que los interesados presentaron descargos, entre los que se encuentra la Resolución Administrativa N° 195 de 29 de mayo de 2002, que en su parte resolutive establece que en caso de incumplimiento en el trámite de regularización de la importación de mercancía donada, el consignatario y la Agencia Despachante de Aduanas interviniente, asumirán responsabilidad y sanciones previstas en la Ley General de Aduanas y su Reglamento; concluyó recomendando emitir la Resolución Determinativa.

III.6.- Que el 26 y 31 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó mediante cédula a los representantes legales de la Fundación contra el Hambre/Bolivia y a la Agencia Despachante de Aduanas CIDEPA Ltda., respectivamente con la RD AN-GRLPZ-LAPLI N° 239/12 de 19 de diciembre (fs. 11 a 12 del Anexo 2), que declaró firme la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 00205/2012 de 8 de octubre, en contra de la Fundación contra el Hambre/Bolivia y de la Agencia Despachante de Aduanas CIDEPA Ltda., por Unificación de Procedimientos en cuanto a la omisión de pago, multa por omisión de pago y contravención aduanera, por 97.244,97 UFV.

III.7.- Esta Resolución Determinativa, dio lugar a que la Fundación contra el Hambre/Bolivia y la Agencia Despachante de Aduanas CIDEPA Ltda., mediante memorial de fs. 39 a 42 y vuelta del Anexo 1, interpongan Recurso de Alzada contra la RD AN-GRLPZ-LAPLI N° 239/12, el cual fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0263/2013 de 8 de abril (fs. 69 a 81 y vuelta del Anexo 1), por la que se decidió ANULAR la resolución determinativa, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 00205/2012, inclusive, disponiendo que la Administración Aduanera aplique los procedimientos previstos en los arts. 104 de la L. N° 2492, 48 y 49 del D.S. N° 27310, así como en la Resolución de Directorio 01-008-11, con la finalidad de determinar la existencia o inexistencia de una deuda tributaria respecto a los despachos inmediatos observados.

III.8.- En virtud a la Resolución de Recurso de Alzada, la Administración Aduanera por memorial de fs. 86 a 90 del Anexo 1, interpuso recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0781/2013 de 18 de junio (fs. 113 a 126 del Anexo 1 y fs. 35 a 47 del expediente), que CONFIRMÓ la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0263/2013 de 8 de abril, disponiendo que se anulen obrados hasta la Vista de Cargo AN-GRLPZ-LAPLI N° 00205/2012, para que la Administración Aduanera aplique los procedimientos previstos en la L. N° 2492, D.S. N° 27310, R. L.G.T. aprobado por D.S. N° 25870 y Resolución de Directorio N° 01-011-04 de 23 de marzo, para el cobro de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan, conforme lo establece el inc. b), parág. I del art. 212 de la L. N° 3092.

III.9.- Ante esta Resolución de Recurso Jerárquico, mediante memorial de fs. 137 y vuelta, la Fundación contra el Hambre/Bolivia y la Agencia Despachante de Aduanas CIDEPA Ltda., solicitaron aclaración sobre el efecto de la nulidad dispuesta, mereciendo el Auto Motivado AGIT-RJ 0066/2013 de 4 de julio cursante de fs. 138 a 139 y vta. del Anexo 1, que dispuso no ha lugar a la aclaración de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0781/2013 de 18 de junio, disponiendo que dicha resolución quede firme y subsistente en todas sus partes.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, consiste en que la empresa demandante discute la decisión de la autoridad demandada en sentido de anular la Resolución de alzada con reposición hasta la vista de cargo, decisión que vulneraría el debido proceso en su elemento congruencia, puesto que la autoridad general de impugnación tributaria, analizó de oficio el procedimiento para la emisión de la vista de cargo, concluyendo que correspondería el cobro directo en vía de ejecución tributaria, aspecto que no habría sido objeto de impugnación, existiendo una resolución jerárquica ultra petita y extra legal, que vulnera los arts. 195-III y 198-e) de la L. N° 3092, contradiciendo además lo resuelto en las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 505/2012 de 9 de julio y 663/2012 de 9 de julio.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

##### V.1.- Análisis y fundamentación.

Se observa que la empresa demandante reclama la decisión de la autoridad demandada en sentido de anular la resolución de alzada, con reposición hasta la vista de cargo, inclusive, y atribuye la vulneración del debido proceso en su elemento congruencia, puesto que “de oficio”, analizó el procedimiento de la vista de cargo y concluyó que no debió girarse porque correspondería el cobro directo en vía de ejecución tributaria, aspecto que no habría sido objeto de impugnación, de manera que el procedimiento fue oficioso, ultra petita y extra legal, vulnerando los arts. 195-III y 198-e) de la L. N° 3092, así como que existiría contradicción en lo resuelto en las resoluciones jerárquicas AGIT-RJ 505/2012, AGIT-RJ 506/2012 y 663/2012, todas de 9 de julio.

Por otro lado, señaló vulneración del derecho a la defensa, al disponerse la nulidad de la resolución de alzada con reposición hasta la vista de cargo, ordenando la aplicación de los procedimientos previstos en el código tributario boliviano, en el D.S. N° 27310, R. L.G.T. y de la Resolución de Directorio 01-011-04 de 23 de marzo de 2004, para el cobro directo de la deuda tributaria y la imposición de las sanciones que correspondan, por lo que corresponde indicar lo siguiente:

##### IV.2.- Importación de mercancías con exención de pago de tributos aduaneros.

Es preciso referir que el art. 91 de la L.G.A., establece que la importación de mercancías para el consumo, con exoneración de tributos aduaneros, independientemente de su clasificación arancelaria, procederá cuando se importen para fines específicos y determinados en cada caso, en virtud de tratados o convenios internacionales o en contratos de carácter internacional suscritos por el Estado Boliviano, mediante los que se otorgue esta exoneración con observancia a las disposiciones de la presente ley y otras de carácter especial.

En ese sentido, conforme lo dispuesto por el art. 128 concordante con el art. 129 num. 11) de la L.G.A., dichas mercancías son internadas al territorio nacional mediante despacho inmediato. Por otro lado, el art. 131 del R. L.G.A., aprobado por D.S. N° 25870, vigente en el momento de la importación, establece: “...las donaciones procedentes del exterior y consignadas expresamente a instituciones de beneficencia para su distribución gratuita, así como las importaciones realizadas por el cuerpo diplomático y consular, organismos internacionales acreditados en el país y por entidades estatales, regularizarán los trámites de despachos inmediatos dentro del plazo improrrogable de 60 días con la presentación de la declaración de mercancías acompañada de la documentación de respaldo y la resolución de exoneración tributaria emitida por el Ministerio de Hacienda, en los casos que corresponda...”.

Bajo tal normativa y de la revisión de los antecedentes del presente caso, se advierte que la resolución administrativa N° 195 de 29 de mayo de 2002 presentada por la Fundación contra el Hambre/BOLIVIA (fs. 4 a 22 del Anexo 2), demuestra que el 16 de junio de 1954, el Gobierno Nacional y el Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, suscribieron un acuerdo autorizando la cooperación entre ambos países, para proporcionar alimentos, suministros y equipo, todo a través de las agencias voluntarias, como parte de la Ley Pública N° 480 de los Estados Unidos, Título II, denominado “Programa de Alimentos para la Paz”; evidenciándose también, que USAID donó alimentos a las Agencias voluntarias para su distribución en Bolivia.

Asimismo, en el art. III, num. 2 del mencionado acuerdo, se determinó que todo fondo monetario, materiales y equipo internados a Bolivia por el Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, en conformidad con dichos convenios sobre programas y proyectos, estarán exentos de impuestos, honorarios por servicios prestados, requisitos para inversión o depósito y controles sobre la moneda (fs. 31 del Anexo 2).

Se tiene que la DUI C-15097 de 9 de octubre de 2008 (fs. 69 a 74 del Anexo 2), refiere como proveedor a Food for the Hungry, Inc., con sede en Estados Unidos de Norteamérica y como importador a la Fundación contra el Hambre con sede en La Paz, Bolivia de 304 bultos conteniendo 3.590,00 kg., y consignó como importe total a pagar la suma de Bs. 0,00.

Que cursa a fs. 29 del Anexo 2, un memorial legalizado firmado por los representantes de la Fundación, que fue suscrito el 24 de septiembre de 2008, dirigido al Director de Privilegios e Inmidades del Ministerio de Relaciones Exteriores, solicitando exención de gravámenes con relación a la mercancía importada con DUI C-15097.

De acuerdo al Informe Técnico AN/GRLPZ/LAPLI/2116/12 de 5 de octubre de 2012 (fs. 66 a 68 del Anexo 2), que dio origen al procedimiento que culminó con la Resolución Determinativa AN-GRLPZ-LAPLI 239/12 de 19 de diciembre (fs. 11 a 12 del Anexo 2), la Fundación contra el Hambre/BOLIVIA, no regularizó el despacho inmediato hasta esa fecha.

##### IV.3.- Procedimiento en caso de incumplimiento en la presentación de la resolución de exención.

Ahora bien, en el caso de la importación de mercancías bajo el régimen de despacho inmediato efectuadas al amparo del art. 91 de la L.G.A., que no hubieran sido regularizadas en el plazo de seis meses señalado por el art. 131 del R. L.G.A., aprobado por D.S. N° 25870, vigente en el momento de la importación, no corresponde la aplicación del procedimiento señalado en el cuarto párraf. del art. 10 del Reglamento mencionado, que fue modificado por el art. 46 del D.S. N° 27310, y arts. 11 y 12 de la L.G.A., que permite a la Administración Aduanera efectuar una liquidación de la deuda tributaria no pagada de la DUI sujeta a exención total o parcial de tributos y la intimación al pago bajo apercibimiento de ejecución tributaria. Por otra parte, tampoco el procesamiento de los ilícitos tributarios, considerando que los mismos no

están vinculados a una determinación de oficio efectuada en el marco de los arts. 95 y siguientes de la L. N° 2492, debe efectuarse en observancia del art. 168 de la misma norma y de la Resolución de Directorio 01-011-04 de la Aduana Nacional.

Este argumento, tiene sustento en que la Fundación contra el Hambre/BOLIVIA, goza de exención por la importación de mercancía donada, por tratarse, conforme a la previsión del art. 91 de la Ley General de Aduanas, de importaciones efectuadas para fines específicos en el marco de Tratados y Convenios Internacionales o en contratos de carácter internacional suscritos por el Estado Boliviano, y únicamente si se cumple la previsión del art. 93 de la misma norma legal aduanera, es decir, que la mercancía importada no sea objeto de comercialización final; motivo por el cual correspondía efectuar en el presente caso, el procedimiento de fiscalización, conforme al entendimiento asumido por este Tribunal Supremo de Justicia, en las Sentencias 166/2014 de 8 de agosto de 2014 y 236/2014 de 15 de septiembre, toda vez que no existía una autodeterminación que conforme al art. 10 del R. L.G.A., permitiera efectuar el requerimiento de pago y consiguiente ejecución, criterio que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz emitió en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0263/2013 de 8 de abril, indebidamente revocada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo que corresponde a este Tribunal corregir dicho error.

#### V.4.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por las características del problema planteado, se concluye que corresponde aplicar en la resolución de la demanda, el criterio esgrimido reiteradamente por esta Sala Plena, en sentido de que ante el incumplimiento en la presentación de resolución de exoneración de tributos aduaneros en los casos de importación de mercancías con exención de tributos aduaneros, corresponde a la Administración Aduanera efectuar un procedimiento de fiscalización, criterio que además se sustenta en la norma contenida en el art. 9 inciso b) de la Ley General de Aduanas, que señala que la obligación de pago en Aduanas, se genera por modificación o incumplimiento de las condiciones o fines a que está sujeta una mercancía extranjera importada bajo exención total o parcial de tributos, sobre el valor residual de las mercancías importadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 74 a 82 y vuelta, interpuesta por Oscar Ramiro Montes Mollo, representante de la Fundación contra el Hambre/BOLIVIA (Food for the Hungry International/Bolivia), y Felipe Vera Botello representante de la Agencia Despachante de Aduanas CIDEPA Ltda., en consecuencia, revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0781/2013 de 18 de junio y el Auto Motivado AGIT-RJ 0066/2013 de 4 de julio y mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0263/2013 de 8 de abril.

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

**Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



127

### Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria Contencioso Administrativo.

Distrito: La Paz

SENTENCIA

VISTOS EN LA SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 34, impugnando la resolución del recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-1078/2013 de 17 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) (fs. 12 a 26), el memorial de subsanación cursante a fs. 40 y vta., respuesta de fs. 96 a 100 vta., el memorial del tercero interesado de fs. 52 a 56, la réplica de fs. 106 a 112 enviado vía fax y de fs. 114 a 116 vta. en original, la dúplica a fs. 120 y vta., los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Juan Carlos Mendoza Lavadenz, se apersona por memorial de fs. 29 a 34, interponiendo demanda contencioso administrativa, fundamentando su acción en síntesis lo siguiente:

Señala que el contribuyente, nuestra señora de La Paz S.A., presentó la “DDJJ” (Declaración Jurada) Form. 608 RC-IVA Agentes de Retención, con N° de Orden 2930866660, periodo 12/2007, con un saldo a favor del fisco de Bs.134.092; que el 15 de octubre de 2012, notificó mediante cédula al contribuyente, con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 21-0824-2012, por encontrarse ejecutoriada la Declaración Jurada precedentemente señalada. Indica que el 18 de octubre de 2012, el sujeto pasivo presentó memorial a la Gerencia GRACO La Paz del SIN, formulando oposición a la ejecución tributaria por haberse rectificado la Declaración Jurada. Refiere que el 7 de noviembre (no indica el año), notificó en secretaría de la Gerencia GRACO La Paz, con el Auto N° 25-1109-2012, que resolvió no ha lugar a la oposición mencionada, porque no se ajustó a lo establecido por el art. 28-II del D.S. N° 27310.

Indica que el 28 de noviembre de 2012, notificó mediante cédula al contribuyente, con el auto inicial de sumario Contravencional N° 26-0845-2012, por existir suficientes indicios de contravención de omisión de pago por el importe no pagado de la DDJJ Form. 608 RC-IVA Agentes de Retención, con N° de Orden 2930866660, periodo 12/2007, con un saldo a favor del fisco de Bs 134.092; y, el 26 de diciembre, notificó mediante cédula al sujeto pasivo, con la Resolución Sancionatoria N° 18-0437-2012 de 19 de diciembre de 2012, que resolvió sancionar al contribuyente con multa del 100% del tributo omitido expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV), cuyo importe es de UFV 103.521.- equivalentes a Bs.186.158.

Refiere que contra la referida Resolución Sancionatoria, el 15 de enero de 2013, el contribuyente interpuso recurso de alzada, ameritando Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0359/2013, que confirmó la resolución impugnada a esa instancia. Consiguientemente, el sujeto pasivo, interpuso recurso jerárquico, que ameritó la Resolución ahora impugnada que resolvió anular la mencionada resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0437-2012 de 19 de diciembre de 2012, inclusive, a efecto de que la administración tributaria emita respuesta fundamentada a la solicitud de rectificatoria de 2 de diciembre de 2008; y, en consideración a la misma, emita nueva resolución sancionatoria si correspondiere.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante, alega que la autoridad demandada, emitió un fallo ultra petita, porque el contribuyente no solicitó de manera expresa la emisión de una Resolución Administrativa de aceptación o rechazo de la solicitud de rectificatoria; y, que sólo impugnó la resolución sancionatoria por la no valoración de los descargos en el sumario contravencional.

Argumenta que la Administración Tributaria, no vulneró el art. 24 de la C.P.E., porque existió nota de respuesta a la solicitud de rectificación de 2 de diciembre de 2008; y, que en aplicación del principio de legalidad de los actos administrativos, debió tomarse por respuesta, la nota CITE: SIN/GGLP/DF/NOT/00306/2012 de 3 de abril de 2012 de parte de la Administración Tributaria; y, que el 17 de abril de 2012, se puso en conocimiento del contribuyente, a través del cual se le indicó que verificada la base de datos de la Administración Tributaria, comunica que los dos proyectos de rectificatoria presentados para dicho impuesto y periodo por la empresa, el 18/01/2008 y 01/12/2008 respectivamente, “se encuentran en estado de rechazados debido a los desistimientos voluntarios que fueron solicitados por Nuestra Señora de La Paz...”; y que según el demandante, indica que el art. 7 de D.S. N° 27310, referiría que las operaciones electrónicas realizadas y registradas en el sistema informático de la Administración Tributaria por un usuario autorizado, surten efectos jurídicos, para posteriormente referir a la validez probatoria.

Señala que el contribuyente, no presentó prueba alguna que desvirtúe la sanción establecida en la Resolución Sancionatoria N° 18-0437-2012 de 19 de diciembre de 2012, argumentado que la única prueba que pudiese haber descargado el auto inicial de sumario contravencional, era una resolución administrativa emitida por el SIN que acepte la rectificación de la “DDJJ”, pero que la misma no existe, “además de no existir trámites pendientes que deban ser respondidos por la administración tributaria”.

Indica que en relación a la falta de valoración de las pruebas presentadas por la entidad contribuyente en la etapa del sumario contravencional, la frase señalada en la resolución sancionatoria en sentido de que el contribuyente no canceló ni presentó descargo alguno que desvirtúe la sanción tipificada preliminarmente por la Administración Tributaria, no deben entenderse como que no presentó nada, sino que no presentó prueba pertinente, fáctica y fehaciente para desvirtuar la contravención tributaria, porque el contribuyente al presentar prueba impertinente para ser valorada, la misma no desvirtuó la sanción tipificada preliminarmente en el auto inicial de sumario contravencional; y que la AGIT, se extralimitó al disponer la anulación de la resolución sancionatoria, al no considerar estos extremos; y, después de hacer alusión al art. 36 de la L. N° 2341, refiere que lo dispuesto por la autoridad demandada, “no se ajusta a la normativa referida a las anulabilidades” (fs. 33).

#### I.3. Petitorio.

Con estos argumentos, la entidad demandante solicita se declare probada la demanda, se revoque totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-1078/2013 de 17 de julio; y, consiguientemente, se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° “18-0437-2012”, emitida contra el contribuyente.

#### De la contestación a la demanda.

Subsanada la demanda por memorial de fs. 40 y vta., fue admitida por decreto de fs. 41, corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria, que contesta la demanda contencioso administrativa conforme cursa de fs. 96 a 100, con los siguientes argumentos:

Señala que respecto al tema de ultra petita referido por la entidad demandante, de la revisión del Recurso de Alzada, evidenció que el sujeto pasivo manifestó que por error presentó la Declaración Jurada por el RC-IVA Agentes de Retención, periodo diciembre 2007 con un importe a favor del fisco, aspecto que al haberse dado cuenta, solicitó la rectificación del mismo; y, que a ese efecto hizo una relación del trámite de rectificatoria; asimismo, que presentó descargos el 18 de diciembre de 2012, pero que la Administración Tributaria, sin compulsar los mismos, emitió resolución sancionatoria imponiéndole sanción por omisión de pago.

Arguye que se constituyó la controversia, en la falta de compulsión de las pruebas presentadas ante la notificación del "AISC" (se entiende Auto Inicial de Sumario Contravencional), entre las que refirió que no se consideró la solicitud de rectificatoria que efectuó; y posteriormente señala, que se desvirtuó sea un fallo ultra petita.

Refiere que en relación a la valoración de la prueba, debe señalar que el sujeto pasivo, una vez que presentó la Declaración Jurada con el monto que tenía que pagar, ese mismo día quiso rectificar y que por problemas en el sistema que no aceptaba el Formulario, solicitó la anulación del mismo, sin que ello signifique desistimiento; y, que sin embargo la Administración Tributaria lo tomó como "desistimiento", anulando el Formulario de Rectificación.

Señala que evidenció que el sujeto pasivo, mediante memorial de 1 de diciembre de 2008, y recibido por la Administración Tributaria el 2 del mismo mes y año, solicitó "autorización de aceptación" de rectificatoria del form. 608 correspondiente al mes de diciembre 2007, explicando el error y que podía observarse en la rectificatoria con el número de trámite 13568216, además que solicitó autorización para la rectificatoria y que entendió que habría sido otorgada el 25 de noviembre (no indica el año).

Indica que, si bien se habría anulado el primer form. 521 de rectificatoria "generado el 28/01/2008 a solicitud del sujeto pasivo por errores del sistema, no es menos cierto que el 2 de diciembre de 2008" (fs. 98), nuevamente solicitó autorización de rectificatoria de la Declaración Jurada por el RC-IVA periodo diciembre 2007 (F-608), por lo que evidenció que ingresó un nuevo trámite signado con el número 13568216, "el 1 de diciembre de 2008" (sic).

Arguye que al haber sido anulado el primer form, 521 de rectificatoria "generado el 28/01/2008, el sistema confirmó la presentación de la nueva declaración jurada de rectificatoria el 1 de diciembre de 2008" (sic) (fs. 98 vta.); y, que correspondía a la Administración Tributaria, verificar a efectos de emitir resolución de aceptación o rechazo; y, que sin embargo, la mencionada Administración, a través de la Nota 306/2012 de 3 de abril de 2012, comunicó al sujeto pasivo que los dos proyectos de rectificatoria presentados por el "form. 608 RC-IVA, el 18 de enero y 1 de diciembre de 2008" (sic) (fs. 98 vta.), fueron rechazados debido a desistimientos voluntarios efectuados.

Señala que al respecto, esa instancia jerárquica, evidenció que la Administración Tributaria, en ningún momento emitió resolución de Rechazo de la solicitud de rectificatoria, habiéndose limitado a emitir una nota recién en la gestión 2012, señalando que las solicitudes de rectificatorias fueron rechazadas por sistema debido a que el sujeto pasivo habría desistido de ambas solicitudes, cuando en los hechos -indica la AGIT-, evidenció que sólo por la declaración jurada de rectificatoria "generada el 18 de enero de 2008" (fs. 98 vta.) el sujeto pasivo solicitó su anulación "por no ser aceptada en sistema", misma que fue considerada como desistida por el SIN; y, que sin embargo, no cursa ningún documento en que se evidencie desistimiento de la declaración jurada de rectificatoria ingresada el 1 de diciembre de 2008, por lo que la entidad demandante falta a la verdad de los hechos.

Refiere que la administración tributaria emitió y notificó al contribuyente con el proveído de inicio de ejecución Tributaria N° 24-0834-2012 de 25 de septiembre de 2012, a lo cual el sujeto pasivo formuló extinción de la obligación tributaria y oposición de la ejecución tributaria, en función a la rectificatoria del citado formulario; dando lugar al Auto N° 25-1109-2012 de 7 de noviembre de 2012, que hizo referencia a las causales de suspensión y oposición de la ejecución tributaria y en cuanto a la rectificatoria señaló que el sujeto pasivo no se adecuó a lo dispuesto en el art. 28-II del "D.S. N° 273110" (sic) (fs. 99) declarando que no ha lugar a la solicitud del sujeto pasivo.

La AGIT indica que si bien la administración tributaria emitió el auto de rechazo de la extinción de la obligación tributaria y oposición de la ejecución tributaria solicitada por el sujeto pasivo, sin embargo no emitió resolución de rechazo o aceptación de la declaración jurada rectificatoria de 1 de diciembre de 2008; y, por el contrario, el 28 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó (al contribuyente) con el "AISC N° 26-0845-2012 de 19 de octubre de 2012" a efecto de establecer sanción por omisión de pago; y que al respecto, de la documentación adjunta al recurso de alzada por el sujeto pasivo, evidenció -la AGIT-, que el 18 de diciembre de 2012, el contribuyente habría presentado memorial de descargos solicitando se deje sin efecto la sanción impuesta y que adjunta documentación; y, que también evidenció que no cursa en antecedentes administrativos. Refiere que el sujeto pasivo dentro del término previsto en el art. 168-II de la L. N° 2492 presentó argumentos y documentos con el objeto de desvirtuar el ilícito que se le atribuye en el "AISC", advirtiendo que de la lectura del memorial de descargo del sujeto pasivo, puso de manifiesto la presentación de la rectificatoria de la declaración jurada, cuya falta de pago da lugar al sumario contravencional y que la administración tributaria, por error consideró que habrían sido desistidos por el sujeto pasivo, "aspecto que nunca ocurrió".

Indica que de la revisión de la Resolución Sancionatoria N° 18-0437-2012 de 19 de diciembre de 2012, evidenció que la misma, no efectuó valoración de la prueba presentada, vulnerando el debido proceso y el derecho a la defensa del sujeto pasivo, y peor aún, -indica la AGIT- que esas pruebas ni siquiera constan en antecedentes administrativos, existiendo una solicitud de rectificatoria pendiente de la declaración jurada del RC-IVA, periodo 12/2007, de cuyo resultado depende que prosiga o no el proceso de sumario contravencional; y, que consiguientemente, la administración tributaria vulneró el derecho a la petición que tiene toda persona de acuerdo al art. 24 de la C.P.E., y que el art. 115-II del mismo cuerpo legal, garantiza el derecho al debido proceso, en concordancia de los arts. 16 de la L. N° 2341 y 4 del D.S. N° 27113, aplicables por disposición del art. 201 de la L. N° 3092; y, que consiguientemente, la administración tributaria puso en estado de indefensión al sujeto pasivo, al haber dejado pendiente una solicitud planteada que incide en la determinación del tributo omitido del RC-IVA Agentes de Retención periodo diciembre 2007.

Alega que por lo señalado, los argumentos de la entidad demandante, no son evidentes; y, que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica, ahora impugnada.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicita sea declarada improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta; y, se mantenga firme y subsistente la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ-1078/2013 de 17 de julio, emitida por la AGIT.

De los argumentos del tercero interesado.

Mediante memorial de fs. 52 a 56, se apersonó la Corporación de Educación Superior Nuestra Señora de La Paz S.A., representada por Jorge Mario Paz Navajas y Raúl Fernando Rodríguez Antezana, argumentando en síntesis lo siguiente:

Alega que la demanda carece de firma del personero de la entidad demandante, por lo que debe tenerse por no presentada. Refiere que la administración tributaria se encontraba representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, por haber sido designado mediante R.A. N° 03-0507-13 de 8 de octubre de 2013; y, que sin embargo la demanda "se halla suscrita" por persona distinta, es decir por Juan Carlos Mendoza Lavadenz, quien en fecha 9 y 14 de octubre de 2013, no se encontraba ejerciendo funciones de Gerente de Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del SIN.

Señala que la Resolución AGIT-RJ-1078/2013 de 17 de julio, se ajusta a derecho y no contiene disposiciones "ultra petita" como afirma la Administración Tributaria -ahora actora-. Al respecto arguye que el contribuyente, habiendo advertido error en el llenado del Form. 608, en el plazo establecido en el art. 28-I del D.S. N° 27310, impetró rectificación del error, presentado el formulario 521 ante la Administración Tributaria y también la "Nota DIR. ADM. 1412/2008" de 20 de noviembre de 2008; y, que la Administración Tributaria nunca dio respuesta oportuna a tal pedido, generado por el contrario, una obligación tributaria y sanción en su contra; y, que este aspecto fue clara y básicamente expuesto en los recursos en sede administrativa; y, que fue considerado y compulsado por AGIT en su Resolución.

Indica que la Administración Tributaria, nunca consideró ni resolvió de forma fundamentada la solicitud de rectificación impetrada por el contribuyente, por lo que no puede alegar la existencia de adeudo tributario impago; y, menos podría proceder al inicio de sumario contravencional alguno.

### III.1. Petitorio.

El tercero interesado, solicita se declare improbadamente la demanda; y, se mantenga firme y subsistente la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ-1078/2013 de 17 de julio.

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para réplica, misma que cursa de fs. 106 a 112, enviado vía fax y de fs. 114 a 116 vta., en original; y corrida para dúplica, la misma cursa a fs. 120 y vta.; y, a fs. 125, se decretó Autos para Sentencia.

### Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de antecedentes, se advierte:

IV.1.- A fs. 4 del Anexo 2 se encuentra la "DDJJ" (Declaración Jurada) Form. 608, versión 2, RC-IVA Agentes de Retención, con N° de Orden 2930866660, de "18/01/2008", periodo 12/2007, con un saldo a favor del fisco de Bs 134.092.

IV.2.- A fs. 11 del anexo 1, cursa la nota DIR. ADM. 1412/2008 de 20 de noviembre de 2008, de parte de Jorge Paz Navajas dirigida al Gerente Departamental GRACO La Paz, por la que solicita la anulación del formulario 521 del mes de diciembre de 2007.

IV.3.- A fs. 12 del anexo 1, se encuentra el Proveído GDGLP-DF-GRACO-0017/08 de 25 de noviembre de 2008 de parte de la Administración Tributaria, que refiere en sentido que de acuerdo a la nota DIR. ADM. 1412/2008 de 20/11/2008, el contribuyente "solicita desistimiento" de su solicitud de la declaración jurada rectificatoria (F-521), correspondiente al Régimen Complementario al Valor Agregado del periodo Diciembre/2007, por lo que comunica que la mencionada solicitud fue aceptada, procediéndose a la anulación del formulario 521 con núm. de Orden 2930866672 correspondiente al proyecto de rectificatoria.

IV.4.- A fs. 13 del anexo 1, se encuentra el memorial de 1 de diciembre de 2008 y recepcionada el 2 del mismo mes y año, dirigida a la Gerente Graco La Paz, de parte de Jorge Paz Navajas, en representación de "Nuestra Señora de La Paz", que en la suma indica que solicita autorización de aceptación de rectificatoria del formulario 608 correspondiente al mes de diciembre de 2007 y, en el último párrafo previo al "Otro sí" hace referencia al número de trámite 13568216 de la declaración jurada rectificatoria, indicando que "en el cual se demuestra que Nuestra Señora de La Paz no adeuda ninguna suma".

IV.5.- A fs. 14 del anexo 1, se encuentra la nota CITE: SIN/GGLP/DF/NOT/00306/2012 de 03 de abril de 2012, de parte del Gerente Graco La Paz a.i., dirigido al representante de "Nuestra Señora de La Paz S.A.", que señala "en atención a su memorial presentado en fecha 02/12/2008", para posteriormente indicar, que verificada la base de datos de la Administración Tributaria, comunica que "...los dos proyectos de rectificatoria para dicho impuesto y periodo por la empresa a su cargo en fechas 18/01/2008 y 01/12/2008 respectivamente, se encuentran en estado de rechazados debido a los desistimientos voluntarios que fueron solicitados...".

IV.6.- A fs. 16 del anexo 1, cursa el auto inicial de sumario Contravencional N° 26-0845-2012 de 19 de octubre de 2012, contra la contribuyente "Nuestra Señora de La Paz S.A."

IV.7.- A fs. 21 del anexo 1, se encuentra la Resolución Sancionatoria N° 18-0437-2012 de 19 de diciembre de 2012, por la que resolvió sancionar a la Contribuyente Nuestra Señora de La Paz S.A., con una multa del 100% del tributo omitido, cuyo importe es de UFV 103.521.-, por haber incurrido en el ilícito de "omisión de pago".

IV.8.- De fs. 67 a 75 del anexo 1, cursa la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0359/2013 de 15 de abril, que resolvió confirmar la Resolución Sancionatoria N° 18-0437-2012 de 19 de diciembre.

IV.9.- De fs. 12 a 26 del expediente, se encuentra la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-1078/2013 de 17 de julio, que resolvió anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0359/2013 de 15 de abril, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-0437-2012 de 19 de

diciembre, inclusive, a efectos de que la administración tributaria emita respuesta fundamentada a la solicitud de rectificatoria de 2 de diciembre de 2008 y en consideración a la misma, emita nueva resolución sancionatoria, si correspondiere.

De la problemática planteada.

Que el motivo de la Litis se circunscribe a determinar: Si fue correcta la resolución de la AGIT al anular obrados hasta la resolución sancionatoria inclusive, a efecto que la Administración Tributaria emita respuesta fundamentada a la solicitud de aceptación de rectificatoria presentada el 2 de diciembre de 2008 y emita una nueva, si correspondiere.

Análisis del problema jurídico planteado.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal en el que, la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., establecen el procedimiento contencioso administrativo, señalando que la demanda se interpondrá ante la Corte Suprema de Justicia, ahora Tribunal Supremo de Justicia, y que el proceso será tramitado en la vía ordinaria de puro derecho; y, conforme también se tiene previsto en el art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

De la revisión de antecedentes, se advierte que la contribuyente "Nuestra Señora de La Paz S.A.", el 18 de enero de 2008, realizó la declaración jurada en form. 608, versión 2, RC-IVA Agentes de Retención, con N° de Orden 2930866660, de "18/01/2008", periodo 12/2007, con un saldo a favor del fisco de Bs.134.092 (fs. 4 del Anexo 2); y, que la entidad contribuyente, mediante nota DIR. ADM. 1412/2008 de 20 de noviembre de 2008, dirigida al Gerente Departamental GRACO La Paz, solicitó la anulación del formulario 521 del mes de diciembre de 2007 (11 del anexo 1), ameritando la respuesta de la Administración Tributaria a través del Proveído GDGLP-DF-GRACO-0017/08 de 25 de noviembre de 2008, por el que hace alusión a la indicada nota del contribuyente (DIR. ADM. 1412/2008); y le comunica que la mencionada solicitud fue aceptada, procediéndose a la anulación del formulario 521 con núm. de Orden 2930868672 correspondiente al proyecto de rectificatoria.

En relación a este aspecto, esta comunicación, refiere a una nota en singular, y no refiere a dos notas. Por otra parte, también se advierte que esta nota fue inmediatamente respondida, toda vez que la solicitud fue del 20 de noviembre de 2008 y el proveído de respuesta fue del 25 del mismo mes y año, a diferencia de la siguiente nota de la entidad contribuyente, pero que es de solicitud de aceptación de rectificatoria, que fue presentada el 2 de diciembre de 2008, y respondida recién el 3 de abril de 2012, vale decir, después de tres años, con información que no se encuentra corroborada con documentación alguna por la misma entidad demandante, toda vez que señala que los proyectos de rectificatorias, fueron "Rechazados", debido a los desistimientos voluntarios. Sin embargo, de la revisión de antecedentes, no existen las dos notas de supuestos desistimientos, existiendo sólo la nota dir. adm. 1412/2008 de 20 de noviembre de 2008, de parte de Jorge Paz Navajas dirigido al Gerente Departamental Graco La Paz, con la que solicita la anulación del formulario 521 del mes de diciembre de 2007, extrañándose una supuesta segunda nota de desistimiento; consiguientemente, la administración tributaria no demostró la existencia de los dos desistimientos, es más, no señala en qué fecha fue presentado el segundo supuesto desistimiento y si ameritó respuesta oportuna, menos indicó por qué motivo no se habría dado contestación de manera oportuna al referido segundo hipotético desistimiento. En suma, la Administración Tributaria, no demostró la existencia de un supuesto segundo desistimiento, por lo que se deduce que procedió a realizar actos sobre hechos inexistentes, vale decir, sobre un supuesto hipotético desistimiento que no fue solicitado por el contribuyente, causándole perjuicio a éste.

Al respecto, el art. 76 de la L. N° 2492, señala que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; asimismo indica que se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria. Consiguientemente, era obligación de la entidad demandante demostrar la existencia de un segundo supuesto desistimiento, más aún cuando se entiende que se encuentra en su poder, toda la documentación que corrobore sus afirmaciones y determinaciones.

No es posible que la Administración Tributaria, pueda tomar determinación como el auto inicial de sumario Contravencional N° 26-0845-2012 de 19 de octubre de 2012, peor aún la emisión de la Resolución Sancionatoria N° 18-0437-2012 de 19 de diciembre de 2012 contra la contribuyente "Nuestra Señora de La Paz S.A.", cuando no existe o no demostró con documentación que respalde sus determinaciones, toda vez que "la base de datos" (fs. 14) a la que hace referencia en su nota CITE: SIN/GGLP/DF/NOT/00306/2012 de 3 de abril de 2012, debe encontrarse debidamente respaldada con documentos; sin embargo, independientemente de lo que pueda manifestar la referida "base de datos", es obligación de la Administración Tributaria, demostrar con documentos en los que se precisen: fechas de recepción o de emisión, contenido de los mismos, identificación de la persona o funcionarios que las emitieron, las respuestas que ameritaron en tiempo oportuno y otros aspectos pertinentes; sin los cuales, no se podría tomar determinaciones sólo en base a supuestos hechos que podría darse la posibilidad de no ser ciertos, entre tanto no se encuentren debidamente comprobados y corroborados por la documentación pertinente.

Al respecto, si bien es cierto que la entidad demandante, argumentó que de conformidad al art. 7 de D.S. N° 27310, ésta referiría que las operaciones electrónicas realizadas y registradas en el sistema informático de la Administración Tributaria por un usuario autorizado, surten efectos jurídicos, para posteriormente referir su validez probatoria; sin embargo, no es menos cierto que sólo hizo referencia al primer párrafo

de la mencionada disposición legal, omitiendo señalar que la segunda parte del párrafo segundo del mismo art. señala: “A efectos del ejercicio de las facultades previstas en el art. 21 de la L. N° 2492, la Administración Tributaria establecerá y desarrollará bases de datos o de información actualizada, propia o procedente de terceros, a las que accederá con el objeto de contar con información objetiva” (las negrillas y subrayado, son nuestros) consiguientemente, hace referencia a información propia o procedente de terceros, con el objeto de contar con información objetiva, aspecto que descarta información subjetiva o no comprobable. Por otra parte, la entidad demandante omitió también señalar lo que indica la primera parte del párrafo tercero, del citado art., que dispone: “Las impresiones o reproducciones de los registros electrónicos generados por los sistemas informáticos de la Administración Tributaria, tienen validez probatoria siempre que sean certificados o acreditados por el servidor público a cuyo cargo se encuentren dichos registros” (las negrillas y subrayado, son nuestros), aspecto que no fue cumplido por la Administración Tributaria, toda vez que de la revisión de antecedentes, no existe certificación alguna del servidor a cuyo cargo se encuentre el registro, existiendo tan solamente a la nota CITE: SIN/GGLP/DF/NOT/00306/2012 de 3 de abril de 2012, emitida por el Gerente GRACO La Paz a.i., a la que no se encuentra adjunta certificación alguna del servidor público a cuyo cargo se encuentra el registro electrónico, consiguientemente, por disposición del citado párrafo (primera parte del tercero) del art. 7 de D.S. N° 27310, la mencionada nota del 3 de abril de 2012 emitida por el indicado Gerente, hizo uso de una información que no tiene validez probatoria.

Lo cierto es, que la Administración Tributaria, al presente no demostró la existencia del segundo supuesto desistimiento, por lo que se deduce que la segunda rectificación realizada por la entidad contribuyente en fecha “01/12/2008” (fs. 14), según la misma nota de la Administración Tributaria, la CITE: SIN/GGLP/DF/NOT/00306/2012 de 3 de abril de 2012, al no haber sido desistida por la entidad contribuyente, se encuentra pendiente de una respuesta debidamente fundamentada, misma que debe ser respondida por la Administración Tributaria, sobre la base de documentación existente que tenga en su poder como también sobre la base de disposiciones legales que regulan la materia.

Por otra parte, en cuanto a lo alegado por la entidad demandante, en sentido que la AGIT habría emitido un fallo ultra petita, se advierte de la revisión de antecedentes, que el sujeto pasivo, en el recurso jerárquico que interpuso, en su petitorio solicitó se REVOQUE la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0359/2013 de 15 de abril, y la NULIDAD de la Resolución Sancionatoria N° 18-0437-2012 de 19 de diciembre de 2012, conforme cursa a fs. 90 del anexo 1, aspecto que después del análisis que realizó la autoridad ahora demandada, dio curso, habiendo resuelto conforme lo dispone el art. 212.I. de la L. N° 2492, que indica que las resoluciones que resuelvan los Recursos de Alzada y Jerárquico, podrán ser: a) Revocatorias totales o parciales del acto recurrido; b) Confirmatorias; o, “c) Anulatorias, con reposición hasta el vicio más antiguo”, misma que no establece la posibilidad de que hayan resoluciones mixtas.

Consiguientemente, ante una solicitud de resolución mixta, aspecto que no puede realizar la autoridad demandada, de la revisión de la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-1078/2013 de 17 de julio (fs. 12 a 26) se advierte que después de realizar su análisis y fundamentación del caso, optó por una de estas formas de resolución establecidas en la L. N° 2492, que de acuerdo a su fundamentación, evidenció no haberse dado respuesta a la solicitud de rectificatoria de 2 de diciembre de 2008, por lo que se advierte que determinó anular la Resolución del Recurso de Alzada, hasta la Resolución Sancionatoria inclusive a efecto de que la Administración Tributaria emita respuesta fundamentada a la mencionada solicitud, que sería el defecto más antiguo detectado por esta autoridad. Y, como quiera que el mencionado inc. c) del citado art. 212.I. de la L. N° 2492, no señala hasta el vicio referido por el recurrente, sino “Anulatorias, con reposición hasta el vicio más antiguo”, que es aquel que fue examinado y detectado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; consiguientemente, la autoridad demandada ajustó a derecho su actuación.

#### VI.1. Conclusiones.

Consiguientemente, se advierte que la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al emitir la resolución del recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-1078/2013 de 17 de julio, se ajusta a derecho, concluyéndose que la entidad demandante, no demostró sus pretensiones.

POR TANTO: La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución contenida en los art.s 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ. de 1975, en concordancia con los arts. 2,2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 34 interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representado por Juan Carlos Mendoza Lavadenz; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-1078/2013 de 17 de julio.

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

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relatora: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.





128

**Jasmi Esther Terrazas Galatoire c/ Ministerio de Minería y Metalurgia**  
**Contencioso Administrativo.**  
**Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 99 a 108 y vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° 099/2013 de 26 de junio (fs. 89 a 96), el memorial de contestación de fs. 149 a 154 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

Que Jasmi Esther Terrazas Galatoire, se apersonó por memorial de fs. 99 a 108 y vuelta, manifestando que al amparo de lo previsto en el art. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, dentro del plazo previsto por el art. 780 del mismo cuerpo legal, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico N° 099/2013 de 26 de junio, emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia.

Inició el memorial de demanda desarrollando una extensa relación de antecedentes, señalando que mediante Resolución Sumarial N° 01/2013 de 25 de enero, se le instauró proceso sumario administrativo por la presunta contravención de normas relativas a la cancelación de sueldos y salarios a favor de Graciela Toro Ibáñez, por los meses de diciembre de 2010 y enero de 2011.

Que a través de la Resolución Sumarial Externa N° 02/2013 de 15 de marzo, se resolvió declarar la inexistencia de responsabilidad administrativa por la cancelación de sueldos referida en el apartado anterior, habiéndosele notificado con la misma el 18 de marzo de 2013.

Agregó que posteriormente, el 15 de abril de 2013, de manera extraña e irregular, se notificó con la Resolución Sumarial Externa N° 02/2013, a la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia, apersonándose a continuación la Jefa de dicha unidad, solicitando aclaración y complementación, sobre la base de lo dispuesto por el art. 36 del D.S. N° 27113, Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo. Añadió que en el otrosí primero del memorial, hace referencia específica al Parág. III de la norma citada, en relación con la interrupción del plazo para la interposición de recursos administrativos.

Que por memorial de 3 de mayo de 2013, la Jefa de la Unidad de Transparencia del Ministerio demandado, interpuso recurso de revocatoria contra Resolución Sumarial Externa N° 02/2013 de 15 de marzo y el auto de 24 de abril de 2013, que resolvió la solicitud de aclaración y complementación, haciendo notar que fue presentado fuera de término (cuatro días hábiles) en relación con lo que señala el inc. d) del art. 22 del D.S. N° 23318-A.

Posteriormente, por Resolución Sumarial Externa N° 03/2013 de 15 de mayo, se ratificó la resolución impugnada, N° 02/2013, notificándose a la Unidad de Transparencia del Ministerio, el 22 de mayo de 2013.

Que el 24 de mayo de 2013, la Jefa de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia, dedujo recurso jerárquico impugnando la Resolución Sumarial Externa N° 03/2013, el que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico N° 099/2013, disponiendo revocar la resolución sumarial Externa N° 03/2013 y en consecuencia, la resolución sumarial Externa N° 02/2013, así como el Auto de 24 de abril de 2013, para concluir, deliberando en el fondo y declarar la existencia de responsabilidad administrativa en su contra.

Alegó respecto de la resolución jerárquica, que la misma fue emitida el noveno día después de su radicatoria y que el art. 29 del D.S. N° 23318-A dispone que el plazo a tal efecto es de 8 días, lo que constituye un acto irregular, produciéndose la notificación a su persona, el 5 de agosto de 2013.

Como fundamentación de agravios, manifestó que al declararse la existencia de responsabilidad administrativa en su contra, se dispuso la aplicación de la sanción con el 3% de su salario; pero que, debido a que ya no es funcionaria del Ministerio demandado, se dispuso la remisión de la resolución jerárquica a la Contraloría General del Estado, a los fines consiguientes.

Expresó que al remitirse obrados a la Contraloría General del Estado, lo que correspondía era el archivo de obrados en el Ministerio de Minería, pero que se desvió el curso del proceso, interponiéndose recurso jerárquico que fue resuelto por el Ministro del ramo, constituyéndose en juez y parte.

Señaló las normas en las que se basa el desarrollo del sumario administrativo, pero que la solicitud de aclaración y complementación presentada por la Jefa de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería, basó la misma en el parág. II del art. 36 del D.S. N° 27113, el que desde su perspectiva, es inaplicable al caso.

Reiteró la cita de la L. N° 1178 y del D.S. N° 23318-A, además de las normas complementarias, reglamentarias y conexas, las que según afirmó, deben ser aplicadas en resguardo del debido proceso y que en el presente caso se alteró el curso del proceso a partir de la presentación de la solicitud de aclaración y complementación por la Jefa de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia.

Continuó redundado sobre lo mismo, para luego citar la S.C.P. N° 1869/2012 de 12 de octubre, referida a los sumarios administrativos y la normativa aplicable, transcribiendo gran parte de la misma, para concluir reiterando una vez más, que se aplicó en este caso una norma inaplicable.

Agregó que la esencia de los procesos administrativos es la bilateralidad; que en este sentido, en el desarrollo del proceso, no puede ser que la misma entidad, a través de la Jefa de Transparencia, haya deducido recurso jerárquico, conduciendo el proceso a que dicho recurso sea resuelto por la propia institución, haciendo de juez y parte, citando a continuación los arts. 22 y 23 del D.S. N° 23318-A.

Continuó el memorial repitiendo una y otra vez la indebida aplicación del Parág. II del art. 36 del D.S. N° 27113 en relación con los arts. 22 y 29 del D.S. N° 23318-A.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Expresó que el abogado sumariante externo aceptó dar curso a una norma inaplicable en los sumarios administrativos Parág. II del art. 36 del D.S. N° 27113 además de admitir la ilegítima participación "...de un sujeto procesal inexistente en derecho en lo que corresponde a los sumarios administrativos...", es decir, la Jefa de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia, que distorsionó el procedimiento, dando lugar a la emisión de "...la direccionada y orquestada Resolución de Recurso Jerárquico N° 099/2013...", lo que dio lugar a que se lesionen sus derechos y garantías constitucionales.

Hizo referencia al art. 8 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, al debido proceso en relación con su elemento referido a la defensa y con los principios de seguridad jurídica, legalidad, supremacía constitucional y jerarquía normativa.

Se refirió a la aplicación objetiva de la ley según disponen el Parág. I del art. 178 y el Parág. I del art. 410 de la C.P.E., citando al respecto la S.C.P. N° 739/2003-R, situación que se produjo en su caso, a partir de la solicitud de aclaración y complementación solicitada respecto de la Resolución Sumarial Externa N° 02/2013 por la Jefa de la Unidad de Transparencia del Ministerio demandado.

I.2.2.- Reiterando la aplicación del principio de legalidad y el respeto al debido proceso, sostuvo que se vulneró el parág. II del art. 115 de la C.P.E., reiteró que acusa la vulneración del inc. d) del art. 22, como del art. 29 del D.S. N° 23318-A; el inc. d) del art. 3 de la L. N° 2341; los num. 1 y 2 del parág. II del art. 108, el parág. I del art. 178 y el art. 410 de la C.P.E.

#### I.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia dicte resolución anulando la Resolución de Recurso Jerárquico N° 009/2013 de 26 de junio, emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia; y en consecuencia, ratificar la Resolución Sumarial Externa N° 02/2013 de 15 de marzo, que determinó la inexistencia de responsabilidad administrativa a su favor.

#### II.- De la contestación a la demanda.

Mediante providencia de fs. 110, tomando en cuenta que el presente proceso deviene de un proceso administrativo en el que Graciela Toro Ibáñez fue parte, a efecto de poner en su conocimiento la presente demanda que como tercero interesado puede afectar sus derechos, se ordenó que la demandante señale el domicilio real al efecto señalado, en el plazo de diez días a partir de su legal notificación.

Señalado el domicilio de acuerdo a lo descrito en el párrafo anterior, mediante memorial de fs. 112, por providencia de fs. 113 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria; se dispuso asimismo, que se libre orden instruida para la notificación del tercero interesado, Graciela Toro Ibáñez, en el domicilio sito en la Zona Meseta Este, Lote 6, Alto Achumani de la ciudad de La Paz, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Del mismo modo, se ordenó se libre provisión compulsoria para la notificación del Procurador General del Estado, encomendándose su cumplimiento a través del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 149 a 154 y vuelta, por providencia de fs. 155 se dispuso tener presente la presentación del mismo a efectos de cómputo de plazos, debiendo considerar el mismo cuando sea devuelta la provisión citatoria diligenciada.

En relación con lo anterior, cumplida la diligencia de notificación a la autoridad demandada, el 1 de julio de 2014, como consta por la literal de fs. 177, fue devuelta la provisión citatoria con la nota de fs. 178 recibida según cargo de la vuelta, disponiéndose a fs. 179 su arribo al expediente.

Providenciando el memorial de fs. 149 a 154 y vuelta, se tuvo por apersonado a Félix César Navarro Miranda, en su condición de Ministro de Minería y Metalurgia, en virtud del Decreto Presidencial N° 1966 de 8 de abril de 2014 (fs. 115), teniéndose por respondida la demanda y corriendo traslado a la demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de antecedentes, como fundamentos de derecho señaló lo que a continuación en síntesis se describe:

II.1.- Respecto de la aplicación del procedimiento administrativo, manifestó que la aplicación de normas que rigen el procedimiento administrativo en general, se da de manera supletoria, lo que fue indicado en la Resolución Jerárquica impugnada, ya que el D.S. N° 23318-A y sus modificaciones, no regulan la aclaración y complementación.

En relación con lo anterior, citó textualmente partes de las SS. CC. N° 870/2004-R de 8 de junio y N° 638/2011-R de 3 de mayo, así como las Sentencias Constitucionales Plurinacionales N° 1869/2012 de 12 de octubre y N° 314/2013-L de 13 de mayo, reiterando que de acuerdo con la jurisprudencia citada, son aplicables en este caso, supletoriamente, las normas de la L. N° 2341 y de su Decreto Reglamentario N° 27113, por ausencia de previsión en el D.S. N° 23318-A.

II.2.- Sobre la revocatoria y la supuesta extemporaneidad del recurso de revocatoria, manifestó que la Unidad de Transparencia del Ministerio demandado, a través del Informe MMM/006-UTRA/2012 denunció irregularidades cometidas, por lo que se contrató un abogado independiente, quien emitió la resolución sumarial Externa N° 02/2013 de 15 de marzo, notificada a la Unidad de Transparencia del Ministerio, el 15 de abril de 2013 (fs. 180).

Argumentó que dentro del plazo de tres días de la notificación con la Resolución N° 02/2013 fijado por la norma, la unidad de transparencia solicitó aclaración y complementación, que fue resuelta a través del auto de 24 de abril de 2013, notificándose con él a dicha Unidad, el 29 de abril de 2013.

Que dentro del plazo que establece el art. 22 del D.S. N° 23318-A, la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería interpuso recurso de revocatoria, el 3 de mayo de 2013, que sin embargo la demandante pretende desconocer para eludir su responsabilidad.

Luego, hizo una extensa relación de hechos valorados a momento de emitir la resolución jerárquica N° 099/2013, precisando que según la denuncia presentada, se debía investigar las razones por las que a Graciela Toro Ibáñez, se le pagó el total del sueldo correspondiente a diciembre de 2010, dado que la mencionada servidora no tenía un año más un día de trabajo para ser acreedora al goce de vacaciones.

Que, mediante hoja de ruta 2-1051-D el Jefe de gabinete instruyó a la DGAA evaluar, dar curso si procede e informar respecto del hecho, por lo que en cumplimiento de dicha instrucción, se señaló que Jasmi Terrazas Galatoire, "...ha ordenado de manera irregular a Recursos Humanos en el sentido de que 'El permiso corresponde a partir del 21/12/2010'".

Aclaró que en consecuencia, se trataba de un permiso y que éste de acuerdo con el Reglamento Interno de Personal, es la autorización para que un servidor(a) pueda ausentarse durante la jornada de trabajo y que revisados los antecedentes, se verificó que Graciela Toro Ibáñez, solicitó permiso por razones de orden personal, para la atención de su hijo, al tratarse de una persona con discapacidad, refiriendo al respecto, el inciso b) del art. 24 del Reglamento Interno de Personal del Ministerio, para permisos por un máximo de 15 días.

Aclaró que la concesión de un permiso sin goce de haberes, requiere de una resolución administrativa motivada, emitida por la Máxima Autoridad Ejecutiva (MAE), del Ministerio; que en este caso, sin lugar a dudas se trató de un permiso sin goce de haberes, cuya procedencia correspondía evaluar a Jasmi Terrazas Galatoire, Directora Administrativa del Ministerio en ese momento, previa verificación de la existencia de la resolución que autorice la solicitud.

Que sin embargo de lo señalado, Jasmi Terrazas Galatoire omitió este procedimiento e instruyó a la Unidad de Recursos Humanos que el permiso correspondía a partir del 21 de diciembre de 2010 hasta el 9 de enero de 2011, lo que contraviene la previsión del Reglamento Interno de Personal, generando la cancelación de sueldos de manera irregular, además de la omisión de revisión de las planillas como responsable de la DGAA.

En conclusión, señaló que Jasmi Terrazas Galatoire emitió la nota de procedencia de la Hoja de Ruta N° 2-1051-D con relación al permiso, sin tomar en cuenta el procedimiento señalado en el Reglamento Interno de Personal, lo que contraviene los arts. 9, 10, 22, 23, 24 y 38 del mismo, como el art. 48 de la L. N° 2027. Que a lo anterior se debe añadir que autorizó el pago de sueldos por días no trabajados, lo que constituye disposición arbitraria de bienes del Estado y que será evaluado en su oportunidad.

II.3.- En relación con el ejercicio de funciones en dos instituciones, hizo referencia a la declaración de fs. 122 del expediente sumarial, siendo que la misma es contradictoria, pues aparentemente habría empezado a ejercer sus funciones en el Ministerio de Minería el 3 de enero de 2011, pero anteriormente, el 20 de enero de 2010, dio curso a la Hoja de Ruta N° 2-1051-D, relativa al permiso concedido a Graciela Toro Ibáñez a partir del 21 de diciembre de 2010, lo que denota que aparentemente existieron irregularidades por el ejercicio de funciones en dos instituciones al mismo tiempo.

II.4.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia declare improbadamente la demanda y en consecuencia se confirme en todas sus partes la Resolución de Recurso Jerárquico N° 099/2013 de 26 de junio.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Prosiguiendo el desarrollo del proceso, consta a fs. 201 la notificación con la demanda a Graciela Toro Ibáñez, el 8 de julio de 2014, habiendo sido devuelta la orden instruida mediante nota de fs. 202 y recibida según cargo de la vuelta, ordenándose por providencia de fs. 203, su arribo al expediente.

Posteriormente se apersonaron Freddy León Flores Ponce Inchausti, Ovidio Germán Vargas Mamani y Evelyn Alison Nájera Cárdenas en representación legal del Ministerio de Minería y Metalurgia, en virtud del Testimonio de Poder N° 361/2014, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 1 correspondiente al Distrito Judicial de La Paz, a cargo de Esperanza Alcalá Román, teniéndoselos por apersonados según providencia de fs. 213, disponiéndose por otra parte que al no haberse dado respuesta al traslado de fs. 179, se tiene por renunciado el derecho a réplica.

Adicionalmente, se conminó a la parte demandada a remitir los antecedentes administrativos del proceso como se tiene dispuesto a fs. 113, sea en el plazo de 72 horas, reservándose el decreto de autos hasta el cumplimiento de lo señalado.

Mediante memorial de fs. 314, la autoridad demandada remitió los antecedentes administrativos como se ordenó a fs. 213, ordenándose a continuación (fs. 316), su arrimo al expediente y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Ministro de Minería y Metalurgia en su condición de Máxima Autoridad Ejecutiva de dicha Cartera de Estado.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que el Ministerio de Minería y Metalurgia suscribió un contrato de consultoría (fs. 22 a 26), sobre la base de la Constitución Política del Estado, la L. N° 1178, las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios, aprobadas mediante Decreto Supremo N° 181 de 28 de junio de 2009, la Ley del Presupuesto General del Estado aprobada para la gestión, la Ley de Procedimiento Administrativo, su Reglamento, D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003 y demás disposiciones relacionadas, según describe la cláusula segunda, con el Abogado José Manuel Durán Tenorio, cuyo objeto, de acuerdo con la cláusula tercera del mismo, "...es el procesamiento por supuestas contravenciones al ordenamiento jurídico administrativo contra la ex directora general de asuntos administrativos Lic. Jasmi Terrazas Galatoire y Lic. Graciela Toro Ibáñez ex Asesora de Despacho del Ministerio de Minería y Metalurgia...".

III.2.- En virtud de lo anterior e iniciado el proceso, se emitió la Resolución Sumarial Externa N° 01/2013 de 25 de enero (fs. 27 a 32), determinándose instaurar proceso sumario administrativo en contra de Lic. Jasmi Terrazas Galatoire, Ex Directora General de Asuntos Administrativos y Lic. Graciela Toro Ibáñez ex Asesora de Despacho del Ministerio de Minería y Metalurgia.

III.3.- A continuación, se pronunció la Resolución Sumarial Externa N° 02/2013 de 15 de marzo (fs. 47 a 51), por la que se declaró la inexistencia de responsabilidad administrativa en relación con ambas ex funcionarias, e improbadas las excepciones de prescripción opuestas por ambas sumariadas.

III.4.- En virtud del memorial de solicitud de aclaración y complementación presentado por la Jefa de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia de fs. 54 a 56, se emitió el Auto que cursa a fs. 58, por el que se aclaró y complementó la resolución sumarial Externa N° 02/2013.

III.5.- Deducido el recurso de revocatoria por la Jefa de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia mediante memorial de fs. 60 a 64, fue resuelto por el Abogado Sumariante Externo, a través de la resolución sumarial Externa N° 03/2013 de 15 de mayo (fs. 72 a 74), determinándose la ratificatoria de la resolución impugnada.

III.6.- Interpuesto recurso jerárquico por la Jefa de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia, por memorial de fs. 76 a 80, fue resuelto mediante la resolución de Recurso Jerárquico N° 099/2013 de 26 de junio (fs. 89 a 96), suscrita por el Ministro de Minería y Metalurgia, determinando revocar la resolución sumarial Externa N° 03/2013 de 15 de mayo, y en consecuencia la Resolución Sumarial Externa N° 02/2015 de 13 de febrero y deliberando en el fondo, declarar la existencia de responsabilidad administrativa de Lic. Jasmi Terrazas Galatoire, Ex Directora General de Asuntos Administrativos y Lic. Graciela Toro Ibáñez ex Asesora de Despacho del Ministerio de Minería y Metalurgia.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución impugnada, disponiendo la existencia de responsabilidad administrativa de la demandada, vulneró las reglas del debido proceso, al incurrir en infracción del inciso d) del art. 22, como del art. 29 del D.S. N° 23318-A; del inc. d) del art. 3 de la L. N° 2341; de los num. 1 y 2 del parág. II del art. 108, del parág. I del art. 178 y del art. 410 de la C.P.E.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

### V.1.- Análisis y fundamentación.

En cuanto al hecho que el abogado sumariante externo aceptó dar curso a una norma inaplicable en los sumarios administrativos - parág. II del art. 36 del D.S. N° 27113- además de admitir la ilegítima participación "...de un sujeto procesal inexistente en derecho en lo que corresponde a los sumarios administrativos...", es decir, la Jefa de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia, que distorsionó el procedimiento, dando lugar a la emisión de "...la direccionada y orquestada resolución de Recurso Jerárquico N° 099/2013...", provocando que se lesionen sus derechos y garantías constitucionales, corresponde el siguiente análisis:

Según indica la S.C.P. N° 0405/2012 de 22 de junio, sobre los elementos que componen el debido proceso, estos se encuentran constituidos por: "...el derecho a un proceso público; derecho al juez natural; derecho a la igualdad procesal de las partes; derecho a no declarar contra sí mismo; garantía de presunción de inocencia; derecho a la comunicación previa de la acusación; derecho a la defensa material y técnica; concesión al inculpado del tiempo y los medios para su defensa; derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas; derecho a la congruencia entre acusación y condena; la garantía del non bis in ídem; derecho a la valoración razonable de la prueba; derecho a la motivación y congruencia de las decisiones."

Por otra parte, es necesario tomar en cuenta la significación que el debido proceso tiene en la aplicación de un procedimiento, sea que el mismo se desarrolle en sede administrativa o jurisdiccional; en este sentido, la S.C.P. N° 683/2011 de 16 de mayo, entre otras, en cuanto a los alcances del debido proceso, señala: "...ya fue desarrollado y entendido por este tribunal como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; es decir, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar esos derechos reconocidos por la Constitución Política del Estado así como los Convenios y Tratados Internacionales."

En el caso específico, la demandante hizo referencia al art. 8 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, sobre el debido proceso en relación con su elemento relativo al derecho a la defensa y con los principios de seguridad jurídica, legalidad, supremacía constitucional y jerarquía normativa, por la aplicación del parág. II del art. 36 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo y por haber dado lugar a la participación en el proceso, de la Jefa de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia.

V.1.1.- Sobre la aplicación del parág. II del art. 36 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, debe tenerse presente lo dispuesto por el parág. II del art. 80 de la misma norma, que determina: "Los procedimientos administrativos sancionadores que se establezcan para cada sistema de organización administrativa aplicable a los órganos de la Administración Pública comprendidos en el art. 2 de la presente Ley, deberán considerar inexcusablemente las sucesivas etapas de iniciación, tramitación y terminación previstas en este Capítulo y respecto de ellos el procedimiento sancionador contenido en esta Ley, tendrá en todo caso, carácter supletorio."

La aplicación supletoria de la norma en cuestión, parte del hecho que si bien la base normativa para el desarrollo del sumario administrativo interno es el D.S. N° 23318-A de 3 de noviembre de 1992, modificado por el de igual rango N° 26237 de 29 de junio de 2001, no prevén la posibilidad de solicitar aclaración y complementación de las resoluciones pronunciadas en sede administrativa, por lo que tomando en cuenta que el Ministerio de Minería y Metalurgia se encuentra comprendido en el ámbito de aplicación del art. 2 de la L. N° 2341, fue correcta la aplicación del parág. II del art. 36 del D.S. N° 27113, a efecto de resolver la solicitud de aclaración y complementación de la Resolución Sumarial Externa N° 02/2013.

V.1.2.- Respecto de la participación de la Jefa de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia en el proceso, de acuerdo con el Informe MMM/006 – UTRA/2012, emitido por el Jefe de la Unidad de Transparencia, con sello de recepción en despacho del Ministerio de Minería y Metalurgia, de 1 de octubre de 2012 (fs. 1 a 15), indica que en consideración a los informes remitidos, la documentación requerida, las respuestas y las normas aplicables al caso, fue remitida la denuncia a la Unidad de Transparencia, indicando: "...Por medio de la presente, tengo a bien solicitarle, investigue, las razones por la que se efectuó el pago del total del sueldo..."

En virtud de lo anterior, el Informe citado recomendó el inicio de proceso administrativo en contra de Jasmi Esther Terrazas Galatoire, ahora demandante, debiéndose tomar en cuenta que el art. 18 del D.S. N° 23318-A, Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública, modificado por el de igual rango N° 26237, respecto del proceso interno, dispone: "Es el procedimiento administrativo que se incoa a denuncia, de oficio o en base a un dictamen dentro de una entidad a un servidor o ex servidor público a fin de determinar si es responsable de alguna contravención y de que la autoridad competente lo sancione cuando así corresponda. Consta de dos etapas: sumarial y de impugnación, que a su vez se constituye por los recursos de revocatoria y jerárquico".

Es decir, que si en el caso presente la denuncia fue recibida en la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia a efecto que se investigue las razones que dieron lugar al pago del total del sueldo por el mes de diciembre de 2012, a favor de Graciela Toro Ibáñez, cuando ella no tenía un año más un día de servicios para ser acreedora al goce de vacaciones, dicha unidad recomendó el inicio de proceso administrativo y asumió la responsabilidad de seguir adelante la investigación, por lo que tiene plena capacidad para intervenir en su desarrollo, siendo por otra parte, precisamente esa la naturaleza de su función, por lo que no es evidente que se hubiera vulnerado el derecho al debido proceso en su elemento referido al derecho a la defensa, pues la sumariada, ahora demandante, tuvo la posibilidad de presentar descargos, pruebas, asumir defensa en el proceso, impugnar en sede administrativa y ahora en la vía jurisdiccional, a través de la demanda contenciosa administrativa en estudio.

Adicionalmente, no se debe perder de vista que se trata precisamente de un proceso sumario interno, sin que la demandante pueda pretender por ello, sostener que la Máxima Autoridad Ejecutiva del Ministerio de Minería y Metalurgia, el Ministro del ramo, actúe como juez y parte, pues a él corresponde simplemente el conocimiento del recurso jerárquico de acuerdo con lo que establece el D.S. N° 23318-A y las modificaciones dispuestas por la norma del mismo Rango, N° 26237 en su art. 25, sin que hubiera intervenido en las fases previas del proceso.

De otro lado, la Unidad de Transparencia del Ministerio demandado, no efectuó la solicitud de aclaración y complementación oficiosamente, sino que fue notificada con la Resolución Sumarial Externa N° 02/2013, como consta a fs. 53, se reitera, como parte en el desarrollo del proceso interno.

V.2.- En cuanto a la aplicación objetiva de la ley, según disponen el parág. I del art. 178 y el parág. I del art. 410 de la C.P.E., citando al respecto la S.C.P. N° 739/2003-R, haciendo alusión en relación con ello al momento en que se produjo la solicitud de aclaración y complementación impetrada por la Jefa de la Unidad de Transparencia del Ministerio demandado, respecto de la Resolución Sumarial Externa N° 02/2013, cabe el siguiente examen:

El parág. I del art. 178 de la C.P.E., determina: “La potestad de impartir justicia emana del pueblo boliviano y se sustenta en los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica, publicidad, probidad, celeridad, gratuidad, pluralismo jurídico, interculturalidad, equidad, servicio a la sociedad, participación ciudadana, armonía social y respeto a los derechos.”

Por su parte el parág. I del art. 410 de la norma suprema del Estado, dispone: “Todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la presente Constitución.”

Según la jurisprudencia Constitucional, expresada en la S.C.P. N° 1441/2006-S3 de 7 de diciembre, la aplicación objetiva de la ley, como elemento del debido proceso, consiste en: “...que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes pueda causarles perjuicio...”

En el caso presente, no se ha vulnerado la aplicación objetiva de la ley, pues al aplicar las normas que rigen el control y administración gubernamental, no ha sido demostrado que se hubiera vulnerado el derecho de la demandante, menos aún ella ha demostrado que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de la autoridad le hubiera causado perjuicio; el único argumento para pretender sostener tal acusación, radica en el hecho que la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia, haciendo uso de medios legales que a ley le franquea, solicitó aclaración y complementación de la resolución sumarial Externa N° 02/2013, la cual como es lógico, al ser resuelta mediante auto de 24 de abril de 2013, no modificó la esencia de la resolución, sino que se limitó a aclarar y complementar lo solicitado, siendo esos los hechos y elementos que constan en obrados.

Finalmente, de la fundamentación precedente, se puede establecer claramente que la cita del parág. I del art. 178 y del parág. I del art. 410, ambos de la C.P.E., es impertinente, pues no tiene relación alguna con el principio de aplicación objetiva de la ley, o cuando menos la demandante no estableció el vínculo o relación existente entre su pretensión y el contenido de la norma.

V.3.- Sobre la supuesta vulneración del parág. II del art. 115 de la C.P.E., que dispone: “El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.”

Se reitera que no ha sido demostrado y no se evidenció de la revisión de la información contenida en el expediente, que fuera evidente que se hubieran producido vulneraciones respecto del derecho al debido proceso, sin que la demandante hubiera hecho ni siquiera mención a los otros elementos descritos en la norma citada en el acápite anterior.

V.4.- En relación con la supuesta vulneración del inc. d) del art. 22 del D.S. N° 23318-A, modificado por el de similar rango N° 26237, respecto del cumplimiento de los plazos señalados para el desarrollo del proceso.

En el caso presente, la demandante acusó el incumplimiento de la Jefa de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia, en relación con el plazo previsto para la presentación del recurso de revocatoria.

De la revisión de obrados, se establece que el memorial de recurso de revocatoria de fs. 60 a 64, fue presentado el 3 de mayo de 2013, pasando a despacho, el 6 de mayo, es decir 3 días después, para emitir resolución.

De acuerdo con lo que determina el inc. d) del art. 22 del D.S. N° 26237, el recurso de revocatoria debe ser interpuesto por la parte, dentro de los tres días hábiles a partir de su notificación con la resolución cuya impugnación pretenda; en este caso, la notificación a la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia, se practicó el 29 de abril de 2013, que era lunes, debiendo iniciarse el cómputo a partir del martes 30, el miércoles 1 de mayo era feriado por lo que no cuenta, jueves 2 y viernes 3 de mayo en que se vencía el plazo a última hora hábil del día, habiendo sido presentado el recurso a horas 11:52 de ese día, por lo que se concluye que la acusación no es evidente.

Es oportuno resaltar en este acápite, que la demandante inicialmente acusó de ilegítima la participación de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia; no obstante, argumentó a continuación, que la misma interpuso recurso de revocatoria fuera de plazo, admitiendo su participación en el proceso, lo cual no deja de ser contradictorio.

V.5.- Respecto de la supuesta infracción del art. 29 del D.S. N° 23318-A, modificado por el de igual Rango N° 26237, referido al plazo para dictar resolución en el caso de interposición de recursos jerárquicos, cabe la siguiente consideración:

Se verifica a fs. 88, que el expediente que dio lugar a la interposición del recurso jerárquico en el caso de autos, fue radicado por la Máxima Autoridad Ejecutiva del Ministerio de Minería y Metalurgia, el 13 de junio de 2013, debiendo computarse el plazo de 8 días hábiles a partir de entonces para emitir resolución.

La Resolución de Recurso Jerárquico N° 099/2013, fue emitida el 26 de junio de 2013, es decir, al noveno día hábil de haberse producido su radicatoria; dicho en otras palabras, se incumplió el plazo por un día, razón por la cual la demandante pretende la nulidad de dicha resolución.

Corresponde precisar sobre el particular, que si bien se señala un plazo y este fue incumplido, no es posible aplicar la nulidad por la nulidad, en observancia del principio de especificidad o legalidad, que determina que ningún trámite o acto judicial será declarado nulo si la nulidad no estuviere expresamente determinada por la ley, tal como lo establece el parág. I del art. 251 del Código de Procedimiento Civil, como

también el Parág. I del art. 105 del Código Procesal Civil, L. N° 439. En este sentido, no procede la nulidad pretendida, pudiendo determinarse la responsabilidad del funcionario negligente, en su caso, no siendo evidente la vulneración acusada.

V.6.- En cuanto a la supuesta vulneración del inciso d) del Parág. II del art. 3 de la L. N° 2341, respecto de las exclusiones y salvedades, por lo que el Parág. II del art. 36 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo no sería aplicable en la especie, dicha norma señala que no están sujetos al ámbito de aplicación de la L. N° 2341: "Los Regímenes agrario, electoral y del sistema de control gubernamental, que se regirán por su propios procedimientos."

De la cita anterior se establece que la invocación del inciso d) del Parág. II del art. 3 de la L. N° 2341, es impertinente, pues el Ministerio de Minería y Metalurgia no corresponde al régimen agrario, tampoco electoral, ni al sistema de control gubernamental.

Por otra parte, ya fueron expuestas las razones de supletoriedad por las que es aplicable en el caso de autos, el parág. II del art. 36 del D.S. N° 27113.

V.7.- Sobre la vulneración acusada de los numerales 1 y 2 del Parág. II del art. 108 de la C.P.E., referidos a: "1. Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes 2. Conocer, respetar y promover los derechos reconocidos en la Constitución."

Dicha acusación fue vertida en virtud a la supuesta falta de legitimación de la Jefe de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia, respecto de lo cual ya se aclaró al resolver el punto V.1.2.- en la presente resolución.

No obstante, a mayor abundamiento, debe tomarse en cuenta la aplicación del D.S. N° 28631 de 8 de marzo de 2006, que en el inciso e) de su art. 3, señala como principio de cumplimiento obligatorio en la estructura del Gobierno Central, el de transparencia, en los actos y uso de los recursos del Estado.

Por otra parte, la Ley de Lucha Contra la Corrupción, N° 004 de 31 de marzo de 2010, establece asimismo como principio el de transparencia, pero además en su art. 10, como parte del Control Social, determina que no solo podrán, sino que deberán denunciar falta de transparencia en los actos de las autoridades.

Finalmente, la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia, es parte de la estructura administrativa de dicha Cartera de Estado, por lo que asume conocimiento del desarrollo de sus actividades y la administración de sus bienes, además, dada la naturaleza de la propia denominación y haber sido notificada con las actuaciones desarrolladas, tenía plena competencia para asumir conocimiento y ser parte en la investigación de procesos que surjan en relación con la administración de bienes y recursos del Estado.

### V.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que el Ministro de Minería y Metalurgia, en su condición de Máxima Autoridad Ejecutiva de dicha Cartera de Estado, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico N° 099/2013 de 26 de junio de 2013, revocando la Resolución Sumarial Externa N° 03/2013, en consecuencia la Resolución Sumarial Externa N° 02/2013 y deliberando en el fondo declarar la responsabilidad administrativa de Lic. Jasmi Terrazas Galatoire, Ex Directora General de Asuntos Administrativos y Lic. Graciela Toro Ibáñez ex Asesora de Despacho del Ministerio de Minería y Metalurgia, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que la demandante impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue en términos genéricos, la vulneración del debido proceso, por la participación de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Minería y Metalurgia, en el desarrollo del proceso sumario interno dispuesto en contra de las ex funcionarias nombradas líneas arriba, pretendiendo desconocer sus facultades y competencia en los mecanismos de control en la administración de bienes y recursos del Estado.

Por ello, de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa que rige la materia, así como de la interpretación y aplicación de la jurisprudencia constitucional, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que el Ministro de Minería y Metalurgia, en su condición de Máxima Autoridad Ejecutiva de dicha Cartera de Estado, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico N° 099/2013 de 26 de junio, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los art.s 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 99 a 108 y vta., interpuesta por Jasmi Esther Terrazas Galatoire, contra el Ministerio de Minería y Metalurgia; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 099/2013 de 26 de junio, pronunciada por el Ministro de Minería y Metalurgia en su condición de Máxima Autoridad Ejecutiva de dicha Cartera de Estado.

No suscriben la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán, el Magistrado Rómulo Calle Mamani por emitir voto disidente.

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

**Relator (a): Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



129

**Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso administrativo**  
**Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 50 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1268/2013, pronunciada el 7 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 57 a 60 vta., réplica de fs. 77 a 78, dúplica de fs. 81 y vta.; memorial del tercero interesado de fs. 85 a 90, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPRC- 005/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00113-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-2328, a cuya consecuencia, en 04 de julio de 2012, IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/ 12, del técnico de metrología legal dirigido al Director de Metrología Legal, indicando que el certificado mencionado no existe y no está registrado en ninguno de sus archivos IBMETRO-Central La Paz, tienen código de recinto aduanero "04" cuando el código correcto y asignado el recinto aduanero Avaroa es el código "03", no tienen el sello del técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera Avaroa, puesto que la fecha de emisión detallada en el certificado, el Técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO, por tanto el certificado detallado no tiene validez porque no cuenta con sello y firma del técnico autorizado y que ejerza funciones en IBMETRO, no detalla el número de factura emitida por IBMETRO que corresponde y hace referencia al servicio realizado, tampoco detalla el número de parte de recepción del recinto de frontera Avaroa que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado, no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO, por lo que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SSA SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-2328 de 9 de diciembre de 2011, presentó un certificado Medio Ambiental no válido o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012, la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI- 053/2012, identificando como persona sindicada al importador Libna Giovana Zuñavi, con NIT 3508828012, domiciliada en Barrio Villa Fátima C/2 Esq. 9 N° 38 Noroeste Oruro.

El 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-57/2012, que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi, conforme el art. 181-b) del Cód. Trib., imponiendo según el art. 181- II del citado cuerpo legal la sanción económica de una multa, igual al 100 % del valor de la Mercancía objeto de contrabando, que asciende a Bs 87.200,00.

Señaló que el 13 de mayo de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, pronunció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0126 que resolvió anular la resolución sancionatoria en contrabando contravencional recurrida hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-0053/2012, resolución que recurrida en Recurso Jerárquico, motivó la Resolución AGIT-RJ N° 1268/2013 de 7 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmando la resolución de alzada, anulando obrados hasta el acta de intervención contravencional inclusive.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se procedió a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AR-053/2012 de la DUI 2011/543/C-2328 de 9 de diciembre de



2011, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L. N° 1990-Ley General de Aduanas (LGA); 65 y 148 del CTB; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), indicó que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continúo manifestando que, por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tal es el art. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA) y art. 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala que la certificación deberá ser vigente al momento de la aceptación de la declaración de la mercancía y que en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular se estableció claramente que el certificado de IBMETRO fue presentado como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz, conforme se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detallan el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido, no existe y no cumple con los requisitos y procedimientos para la extensión del mismo, además ese documento cuenta con diferentes observaciones que lo invalidan.

Con relación al procedimiento penal iniciado, aclara que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Concluyó señalando que la Autoridad General de Impugnación Tributaria realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior un hecho ya demostrado en el control diferido regular, además causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el num. 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que en aplicación de los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención.

### 1.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1268/2013 de 7 de agosto, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria ANGRPGR-ULEPR-RS-57/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 25 de abril de 2014, que cursa de fs. 57 a 60 vta., señalando lo siguiente:

Realizando una previa descripción de los antecedentes administrativos del presente caso hasta la emisión de la resolución sancionatoria de contrabando contravencional, señaló que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo de la L. N° 2492 (CTB); sin embargo, conforme el num. 4, Conclusión del Control Diferido Regular, demuestra que el objetivo específico del procedimiento de control diferido, es el de comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme con el art. 48 del D.S. N° 27310 (RLGA) la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y que la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, además que el art. 49 del citado D.S. indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la L. N° 2492; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi, sin observar las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, porque al emitir la resolución sancionatoria de contrabando contravencional, ésta conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del acta de intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el

Acta de Intervención Contravencional AN -GRPTS-UFIPR-A1-053/2012, inclusive, debiendo la Administración Aduanera concluir con el procedimiento de control diferido y elevar el informe para coordinar el inicio de una fiscalización mediante una orden, conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1268/2013 de 7 de agosto.

#### III. Contestación del tercero interesado.

Libna Giovana Aranda Zuñavi, con memorial que cursa de fs. 85 a 90, se apersonó al proceso y haciendo un recuento de los antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Aduanera manifestó que en el proceso de control diferido, el fiscalizador no cumplió con lo establecido para dicho procedimiento, que las notificaciones no se hicieron conforme a ley, que el fiscalizador no desvirtuó la fidelidad del Certificado de IBMETRO, no determinando en forma clara respecto a la posición del Certificado Ambiental.

III. 1. Petitorio. Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular los obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-053/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 dispone que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRVIS-UFIPR-AI-053/2012, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 11 a 12 anexo 2).

2. El 06 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, por lo que IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DMLINF-240/ 12 de 29 de agosto, el cual indica que de la revisión de los mismos emitidos en oficina central, Regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los códigos y número proporcionados no están registrados en los archivos y base de la información del IBMETRO, y los funcionarios que figuran y firman dichos certificados no estaban en funciones (fs. 25 a 32 anexo 2).

3. El 27 de septiembre de 2012, La Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-090/2012 que indica que corresponde anular la DUI-C-2328, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492 (CTB) e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 47 a 55 anexo 2).

4. El 5 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AL-053/2012 de 28 de septiembre, emitida en su contra y de aquellos que resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, misma que concluyó indicando que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, determinó un total de tributos de 10.552,57 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 56 a 63 anexo 2).

5. El 2 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-057/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs 87.200,00; también dispuso la ejecución tributaria y la captura del vehículo descrito en el acta de intervención, como la anulación de la DUI C-2328 de 9 de diciembre de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 66 a 70 anexo 2).

6. El 21 de enero de 2013, Libna Giovana Aranda Zuñavi, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-057/2012, en los términos del memorial que cursa de fs. 7 a 9 del anexo 1, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0126/2013 de 13 de mayo, que anuló obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AL-053/2012 de 28 de septiembre, inclusive, debiendo la Administración Aduanera proceder a la notificación de dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en contra de la recurrente (fs. 71 a 76 anexo 1).

7. Contra dicha Resolución, el 4 de junio de 2013 la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, interpuso recurso jerárquico (fs. 89 a 93 vta. del anexo 1), resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGITRJ N° 1268/2013 de 7 de agosto, que confirmó la resolución de recurso de alzada citada, empero anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AL-053/2012 de 28 de septiembre, inclusive, debiendo la administración aduanera, concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante orden de fiscalización; resolución que es impugnada por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional a través de la presente demanda contencioso administrativa (fs. 117 a 126 del anexo 1, reiterada a fs. 34 a 43 del expediente).

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II-III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975). Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 91 de obrados.

#### VI. Análisis de la problemática planteada.

##### VI.1. Respecto al procedimiento de control diferido.

El art. 48 del Reglamento del Cód. Trib. Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) En causar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el jefe de la indicada unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la unidad legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art.160-4 del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el num. 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular los jefes de las unidades de

Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión" norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional-en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB-potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1268/2013 de 7 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia de diciembre en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 45 a 50 vta. interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N 1268/2013 de 7 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverá los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



130

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 16 a 22, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1251/2013, pronunciada el 7 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 28 a 31 vta., réplica de fs. 50 a 51 vta., dúplica de fs. 55 y vta.; memorial del tercero interesado de fs. 77 a 82 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPRC-005/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00135-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-2468, a cuya consecuencia, en 04 de julio de 2012, IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/ 12, del técnico de metrología legal dirigido al director de metrología legal, indicando que el certificado mencionado no existe y no está registrado en ninguno de

sus archivos IBMETRO-Central La Paz, tienen código de recinto aduanero "04" cuando el código correcto y asignado el recinto aduanero Avaroa es el código "03", no tienen el sello del técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera Avaroa, puesto que la fecha de emisión detallada en el certificado, el Técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO, por tanto el certificado detallado no tiene validez porque no cuenta con sello y firma del técnico autorizado y que ejerza funciones en IBMETRO, no detalla el número de factura emitida por IBMETRO que corresponde y hace referencia al servicio realizado, tampoco detalla el número de parte de recepción del recinto de frontera Avaroa que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado, no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO, por lo que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SSA SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-2468 de 29 de diciembre de 2011, presentó un certificado Medio Ambiental no válido o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medio Ambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012, la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-062/2012, identificando como persona sindicada al Importador: Carmen Rosa Mencía Lozada, con NIT 7919777015, domiciliada en Albina Patiño Km. 14.1/2 s/n Purgatorio Cbba.

El 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGRULEPR-RS-50/2012, que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Carmen Rosa Mencía Lozada.

Señaló que el 13 de mayo de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, pronunció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0132/2013, que resolvió anular la resolución sancionatoria en contrabando contravencional recurrida hasta la notificación con el acta de intervención, resolución que recurrida en recurso jerárquico, motivó la Resolución AGIT-RJ N° 1251/2013 de 7 de Agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmando la resolución de alzada, anulando obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional, inclusive.

#### 1.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. 317, se procedió a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-062/2012 de la DUI 2011/543/C-2468 de 29 de diciembre de 2011, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L. N° 1990-Ley General de Aduanas (LGA); 65 y 148 del CTB; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), indicó que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492 (CTB).

Continúo manifestando que, por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tal es el art. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA) y art. 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala que la certificación deberá ser vigente al momento de la aceptación de la declaración de la mercancía y que en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO fue presentado como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz, conforme se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detallan el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido, no existe y no cumple con los requisitos y procedimientos para la extensión del mismo, además ese documento cuenta con diferentes observaciones que lo invalidan.

Con relación al procedimiento penal iniciado, aclara que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Concluyó señalando que la Autoridad General de Impugnación Tributaria realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior un hecho ya demostrado en el control diferido regular, además causa perjuicio a la administración aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior,

haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el num. 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la orden de fiscalización, pero en el presente, el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, de ahí que en aplicación de los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el acta de intervención.

### 1.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1251/2013 de 7 de agosto, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria ANGRPGR- ULEPR-RS-50/2012 de 27 de diciembre.

#### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 10 de junio de 2014, que cursa de fs. 28 a 31 vta., señalando lo siguiente:

Realizando una previa descripción de los antecedentes administrativos del presente caso hasta la emisión de la resolución sancionatoria de contrabando contravencional, señaló que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD N° 01-004-09 de 12 de marzo, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los art. 160-4 y 181-b) y último párrafo de la L. N° 2492 (CTB); sin embargo, conforme el num. 4, conclusión del control diferido regular, demuestra que el objetivo específico del procedimiento de control diferido, es el de comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme con el art. 48 del D.S. N° 27310 (RLGA) la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492 (CTB), en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y que la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, además que el art. 49 del citado Decreto Supremo indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21 y 100 y 104 de la L. N° 2492; la administración aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional en contra de Carmen Rosa Mencia Lozada, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, porque al emitir la resolución sancionatoria de contrabando contravencional, ésta conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del acta de intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-A1-062/2012, inclusive, debiendo la Administración Aduanera concluir con el procedimiento de control diferido y elevar el Informe para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden, conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1251/2013 de 7 de agosto.

#### III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular los obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-062/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 dispone que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-062/2012, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/ 2012, remitió la documentación requerida (fs. 14 a 15 anexo 2).

2. El 06 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, por lo que IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DMLINF-240/ 12 de 29 de agosto, el cual indica que de la revisión de los mismos emitidos en oficina central, Regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los códigos y número proporcionados no están registrados en los archivos y base de la información del IBMETRO, y los funcionarios que figuran y firman dichos certificados no estaban en funciones (fs. 24 a 34 anexo 2).

3. El 27 de septiembre de 2012, La Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-099/2012 que indica que corresponde anular la DUI C- 2468, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181.b) de la L. N° 2492 (CTB) e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 35 a 50 anexo 2).

4. El 24 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Carmen Rosa Mencia Lozada con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-062 / 2012 de 28 de septiembre, emitida en su contra y de aquellos que resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, misma que concluyó indicando que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, determinó un total de tributos de 10.442,08 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 anexo 2).

5. El 2 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en secretaria a Carmen Rosa Mencia Lozada con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-050/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs 86.504,00.-, también dispuso la ejecución tributaria y la captura del vehículo descrito en el acta de intervención, como la anulación de la DUI C-2468 de 29 de diciembre de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 67 a 73 anexo 2).

6. El 21 de enero de 2013, Carmen Rosa Mencia Lozada, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 050/2012, en los términos del memorial que cursa de fs. 8 a 10 del anexo 1, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0132/2013 de 13 de mayo, que anuló obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-062/2012 de 28 de septiembre, inclusive, debiendo la Administración Aduanera proceder a la notificación de dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en contra de la recurrente (fs. 70 a 75 anexo 1).

7. Contra dicha Resolución, el 4 de junio de 2013 la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, interpuso recurso jerárquico (fs. 88 a 92 vta. del anexo 1), resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGITRJ N° 1251/2013 de 7 de agosto, que confirmó la Resolución de recurso de alzada citada, empero anuló obrados hasta el Acta de Intervención ANGRPTS-UFIPR-AI-062/2012 de 28 de septiembre, inclusive, debiendo la Administración Aduanera, concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante orden de fiscalización; resolución que es impugnada por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional a través de la presente demanda contencioso administrativa (fs. 116 a 125 del Anexo 1, reiterada a fs. 6 a 15 del expediente).

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354.11 y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

9. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 73 de obrados. 10. Notificada con la presente acción Carmen Rosa Mencia Lozada en su condición de tercero interesado, presentó el memorial que cursa de fs. 77 a 82 vta. del expediente, mereciendo la providencia de fs. 83.

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el procedimiento de control diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. conclusión del procedimiento diferido regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el jefe de la unidad de fiscalización regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la unidad legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional-en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB-potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1251/2013 de 7 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 16 a 22 interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1251/2013 de 7 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala





131

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional  
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA.- La demanda contencioso administrativa de fs. de 44 a 49 vta., planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1280/13, emitida el 7 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 56 a 59 vta., réplica de fs. 81-82 vta., dúplica a fs. 86; apersonamiento y contestación de Freddy Ayala Fuentes en su condición de tercero interesado de fs. 108 a 113, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que a efecto de validar las características de la mercancía declarada en la DUI 2011/543/C-1472, (camión hormigonero, clasificado en la Partida Arancelaria N° 87054000000), recurriendo a la página del RUAT, evidenció que la mercancía se encuentra registrada como clase: chasis cabinado y no como camión hormigonero.

Añadió que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/12, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0031-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-1472, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-CE- 01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/12 de 4 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1472 de 1 de agosto de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del C.T.B., 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas 3° y 5° del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 1 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B., según tributos pagados de Bs 59.972.- equivalentes a 36.299.59; UFV's; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la administración aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTSUFIPR-A1-0012/12, identificando como personas sindicadas al importador Ayala Fuentes Freddy, con NIT 3732684015, con domicilio en la Avenida Blanco Galindo, Km. 7 y medio, s/n de La Florida en la ciudad de Cochabamba.

El 27 de diciembre de 2012, administración aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGRULEPR-RS-62/12, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Freddy Ayala Fuentes.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del acta de intervención contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la resolución sancionatoria, ello conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

1.2.- Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del C.T.B., modificado por la cláusula décima sexta de las disposiciones adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTSUFIPR-AI-012/12 de la DUI 2011/543/C-14725 de 1 de agosto de 2012, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del C.T.B., 111 del R.L.G.A., indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

Continúo manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del R.L.G.A. y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/12 de 4 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe ANUFIPR-I-1-049/1 2 de 27 de septiembre de 2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el acta de intervención y la resolución sancionatoria, realizaron observaciones al certificado de IBEMTERO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalcó que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la R.D. N° 01/004/09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4) y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, el núm. 4. Conclusiones del Control Diferido Regular, señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalización concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del C.T.B., corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, además causa perjuicio a la administración aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el núm. 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la orden de fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del C.T.B. se evacuo el acta de intervención. La Gerencia Regional Potosí de la refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su resolución jerárquica.

### 1.3.- Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1285/13 de 7 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-021/12 de 27 de diciembre.

### II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 9 de junio de 2014, que cursa de fojas 56 a 59 vta., señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la R.D. N° 01/004/09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, el núm. 4.3 - Conclusión del Control Diferido Regular - señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional Fiscalizador: "Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia

Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión"; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la administración aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada ley; la administración aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la administración aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI/012/2012, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del acta de intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-012/12, inclusive, para que la administración aduanera concluya el procedimiento de control diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una orden conforme lo establecido en los arts.48 y 49 del DS N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

#### II.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### III.- Contestación del tercero interesado.

Freddy Ayala Fuentes, con memorial que cursa de fs. 108 a 113 vta., se apersonó al proceso y haciendo un recuento de lo antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la administración aduanera señaló que respecto a las disposiciones legales vigentes a la fecha del despacho o trámite aduanero, estaba la R.D. N° 01/004/2009 de 12 de marzo de 2009.

Agregó que la administración aduanera, señaló que el trabajo es la consecuencia de la aplicación de una fiscalización de control diferido; sin embargo, revisadas las disposiciones aprobadas por el Directorio de la Aduana Nacional, no encontró ninguna disposición.

Señaló que otra inconsistencia que encuentra radica en que la administración aduanera señaló que no es aplicable al presente caso por tratarse de una fiscalización de control diferido que es diferente en gran proporción de una fiscalización posterior, por lo que las notificaciones son plenamente válidas por haberse ajustado a la R.D N° 01/004/2009 de 12 de marzo, que aprueba el procedimiento de control diferido, de cuya revisión concluyó que no se cumplieron los procedimientos establecidos; así por ejemplo, en dicho procedimiento no existe emisión de actas de intervención menos las resoluciones administrativas o sancionatorias.

Los actos citados no pueden ser realizados por la administración aduanera mediante el procedimiento de control diferido sino a través de una fiscalización aduanera posterior, que está prevista en la R.D. N° 01/008/11 de 22 de diciembre de 2011, donde se puede emitir el acta de diligencia, acta de infracción, vista de cargo, acta de intervención contravencional, resolución sancionatoria /final/auto administrativo. De otra manera, se vulneran los derechos del sujeto pasivo establecidos en la Carta Magna.

Manifestó su desacuerdo con la forma como fue realizado todo el trámite administrativo, al realizarse controles aduaneros incumpliendo las resoluciones del directorio de la aduana nacional. Transcribiendo la parte conclusiva del Informe AN-UFIPR-I-049/12 de 27 de septiembre, se preguntó qué pasaría si en el proceso penal se demuestra que el documento o certificación no es falso, qué ocurriría con la anulación de la DUI, por tanto, existe una incongruencia cuando se ordenó anular después de ejecutoriada, a sabiendas que el proceso penal tiene otras fechas o plazos de ejecución con relación al ámbito tributario.

Apuntó que durante el proceso de control diferido regular, no corresponde emitir ninguna acta de intervención, lo que correspondía era que se solicite el inicio de fiscalización, entonces, existen inconsistencias e incongruencias que llevan a un error en las interpretaciones para su defensa porque como ciudadano importó un vehículo automotor bajo un principio de buena fé.

#### II.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### IV.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-12/12 de 28 de septiembre, ordenando a la administración aduanera concluir el procedimiento de control

diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la administración aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI/012/12, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

#### V.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1.- Que el 25 de mayo de 2012, la administración aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la administración de aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: saa-208/12, remitió la documentación requerida (fs. 14 a 15 anexo 2).

1.- A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de fs. 35 de la carpeta 2), el 6 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-1472 que dio origen al presente proceso (fs. 48 de la carpeta 2).

2.- En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/12 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 24 a 31 Anexo 2).

3.- El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-049/12, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-1472, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 35 a 45 del anexo 2).

4.- El 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Freddy Ayala Fuentes con el Acta de Intervención Contravencional AN -GRPTS-UFIPR-AI-012/12 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 36.299,50 UFV's y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 46 a 58 del anexo 2).

5. Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en Secretaría a Freddy Ayala Fuentes con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPRRS-62/12 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el acta de intervención ya la anulación de la DUI 2011-543-C-1472 de 1 de agosto de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 67 a 72 anexo 2).

6.- Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 00104/13 de 13 de mayo, anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPRRS-062/12 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI/12/12 de 27 de diciembre, ordenando que la administración aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra.

7.- La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico de fs. 96 a 100 del Anexo 1), que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-12/12 de 28 de septiembre, ordenando a la administración aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la administración aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio R.D. N° 01/004/09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el núm. 4.

Conclusión del Control Diferido Regular; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI.- Análisis de las problemática planteada.

VI.1.- Respecto al procedimiento de control diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la administración aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con R.D. N° 01/004/09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las DIU., verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 35).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (Incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la unidad legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del C.T.B.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. Señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional - en el marco de los arts. 21 y 100 del C.T.B., potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la administración aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1280/13 de 7 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 44 a 49 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1280/13 de 7 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas, Dra. Maritza Suntura Juaniquina

Sucre, 13 de Marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



132

**Industrias Lácteas La Paz Ltda. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 24 a 26 vta. subsanada a fs. 36 a 38 vta., en la que Industrias Lácteas La Paz Ltda. representada por José Chain Baldivieso impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1299/2013 emitida el 7 de agosto de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 65 a 67, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda de fs. 24 a 26 vta. subsanada mediante memorial de fs. 36 a 38 vta.

Manifestó que el 18 de octubre de 2012, la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, notificó a la empresa que representa con la Orden de Verificación N° 0012OVI05529 de 17 de mayo de 2012, con alcance al IVA, por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010, luego el 20 de septiembre de 2012, se emite la Vista de Cargo N° 32-0241-2012, determinando un tributo omitido de UFV's 160.852.-, más intereses, sanción por la conducta tributaria y multa por incumplimiento a deberes formales, para dicho efecto se les observa varias notas fiscales sobre base cierta por el IVA de los periodos antes citados.

Continúa señalando que el 29 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria emite la R.D. N° 17-1138-2012, determinando en contra de la empresa que representa un tributo omitido de UFV's 160.852.- más intereses, relativo al IVA por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010, calificando la conducta como omisión de pago, imponiendo la sanción de multa por incumplimiento a deberes formales de UFV's 3.000.-; determinación que fue impugnada por la empresa que representa y resuelta con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0500/2013 que confirma la Resolución Determinativa, razón por la cual interponen recurso jerárquico el 27 de mayo de 2013 y conforme a lo previsto por el art. 219 de la L. N° 3092 presentaron el 20 de junio de 2013 pruebas de reciente obtención, sin embargo la Autoridad General de Impugnación Tributaria señaló que no corresponde su valoración en dicha instancia por cuanto dicha documentación no cumple con los requisitos de pertinencia y oportunidad, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1299/2013 de 7 de agosto de 2013, que confirma la resolución de alzada, lo que motivó la interposición de la presente demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Argumentó que el art. 81 de la L. N° 2492 establece que se admitirán las pruebas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, rechazando las inconducentes, dilatorias, superfluas o ilícitas, sin embargo la autoridad recurrida rechazó las pruebas presentadas sin considerar que las mismas cumplen con el requisito de oportunidad porque fueron presentadas a tiempo, por lo que resulta arbitrario pretender el rechazo de las pruebas presentadas con el argumento de incumplimiento del requisito de oportunidad cuando este fue debidamente cumplido por la empresa que representa, y adicionalmente la adecuación de las pruebas aportadas con el principio de pertinencia no admite mayor comentario pues se adecua perfectamente a lo observado en la presentación de dichas pruebas al significado de ese requisito.

Manifiesta que otro fundamento con el que se han rechazado sus pruebas se refiere a la no expresión de agravios que le hubiera ocasionado la resolución de alzada en relación a dicha prueba, sin tomar en cuenta que en el memorial de presentación del recurso jerárquico, en el acápite titulado agravios contenidos en la resolución de alzada, se expusieron los fundamentos ocasionados en esa resolución.

Sostiene que las pruebas presentadas fueron rechazadas por ser consideradas impertinentes, sin embargo los documentos aportados gozan de pertinencia y procesalmente representan la adecuación entre el hecho sujeto a prueba y la probanza ofrecida y practicada.

Sobre la inobservancia del art. 70-8 de la L. N° 843, señala que no es aplicable al caso, toda vez que los documentos se encuentran presentados bajo la institución de la obtención de pruebas de reciente obtención y el mencionado art. supone la inexistencia de estos documentos, adicionalmente la mencionada norma no castiga el hecho con la nulidad de los mismos, y toda vez que ese es el argumento para señalar que las pruebas no cumplen con el requisito de oportunidad, resulta arbitraria la inobservancia de la institución legal correspondiente a la presentación de pruebas bajo juramento de reciente obtención las que fueron presentadas cumpliendo los requisitos y formalidades que hacen a su validez, por lo que la resolución jerárquica impugnada no interpretó, ni aplicó correctamente las normas citadas.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se deje sin efecto la Resolución emergente del Recurso Jerárquico N° 1299/2013 de 7 de agosto de 2013 y por consiguiente se admitan las pruebas que fueron presentadas bajo juramento de reciente obtención.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente mediante memorial presentado el 5 de mayo de 2014, cursante de fs. 65 a 67, señalando que a pesar de que la resolución jerárquica está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar que el contribuyente únicamente expuso como agravio la vulneración a sus derechos a la defensa y al debido proceso, aspecto que fue resuelto por la instancia de alzada, en tanto que en el recurso jerárquico además de reiterar como agravio la vulneración de sus derechos, pide se admitan las facturas originales presentadas en calidad de prueba de reciente obtención, sin haber fundamentado el agravio que le hubiera ocasionado la resolución de alzada en relación con dicha prueba, es así que si bien se cumplió con lo dispuesto por el inc. d) del art. 219 de la L. N° 3092 (Título V del C.T.B.), empero, al no haberse expuesto en el recurso jerárquico un agravio ocasionado por la resolución de alzada, sobre el que la instancia jerárquica pueda emitir pronunciamiento, las facturas ofrecidas por el contribuyente en calidad de prueba de reciente obtención, resultan impertinentes al caso.

Apuntó también, que la administración tributaria requirió al contribuyente la presentación de dichas facturas, con la notificación de la orden de verificación, habiéndose limitado el contribuyente a pedir ampliación de plazo en atención a la baja médica de su contador, sin embargo en instancia jerárquica presenta dichas facturas adjuntas a un acta de devolución de documentación notariada, mediante la que se afirma que Julio César Callizaya Pallares, devolvió la documentación que se encontraba en su poder, cuya restitución no se pudo realizar por motivos de viaje y ajenos a hechos imputables a Industrias Lácteas Ltda., por lo que se advierte incongruencia, entre las razones por las cuales el contribuyente no pudo presentar dicha documentación, a ello se suma, que el mismo ha inobservado lo previsto en el num. 8 del art. 70 de la L. N° 2492 (C.T.B.), respecto a la obligación de conservar en su domicilio la documentación de respaldo a sus actividades y ponerla a disposición de la Administración Tributaria en la forma y plazo que ésta lo requiera, motivo por el cual las facturas presentadas en calidad de prueba de reciente obtención no cumplen con el requisito de pertinencia y oportunidad previstos por el art. 81 de la L. N° 2492 y no corresponde su valoración.

### II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan que la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación N° 0012OVI05529 de 17 de mayo de 2012, con alcance al IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente Industrias Lácteas La Paz Ltda., por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010, habiendo solicitado la presentación de Declaraciones Juradas, Libro de Compras, Facturas de Compras detalladas en el Anexo, Medios de Pago de las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respaldan las facturas detalladas en el anexo (fs. 4-12 de antecedentes administrativos anexo 2).

Con Oficio CITE.GD.ILPAZ.0077/2012 de 26 de junio de 2012, Industrias Lácteas La Paz Ltda., solicitó a la Administración Tributaria, ampliación de plazo para presentar la documentación requerida, por motivos de baja médica del contador general, petición que es atendida mediante Auto N° 254-0153-2012, ampliando el plazo para la presentación de los documentos hasta el 9 de julio de 2012 impostergablemente (fs. 14 y 15 anexo 2).

El 17 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación, que registra el incumplimiento al deber formal de no presentar toda la información y documentación solicitada mediante Orden de Verificación N° 0012OVI005529, en el plazo y fecha establecido, correspondiente a los periodos julio, agosto y septiembre de 2010, consignando una multa de 3.000 UFV's (fs. 16 anexo 2)

El 20 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N°- 32-0241-2012, estableciendo obligaciones tributarias relativas al valor agregado (Crédito Fiscal-IVA), en los periodos fiscales julio, agosto y septiembre 2010, determinando la deuda tributaria de 359.100 UFV's que incluye tributo omitido, sanción por la conducta y multas por incumplimiento de deberes formales; y otorga el plazo de 30 días para presentar descargos (fs. 181-190 anexo 2).

El 29 de noviembre de 2012 se emitió la R.D. N° 17-1138-2012, que resolvió determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente, por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre 2010, por el IVA, al haber omitido el pago de Bs 248.926; más mantenimiento de valor e intereses; calificando la conducta del contribuyente, como omisión de pago, asimismo sancionó con multa de 3.000 UFV's por el incumplimiento de deberes formales por el periodo julio de 2012, por no presentar la documentación solicitada mediante Orden de Verificación N° 0012OVI005529, estableciendo un total de 362.902 UFV's que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales (fs. 201-211 anexo 4).

Industrias Lácteas La Paz Ltda. planteó recurso de alzada, el mismo que fue resuelto con Resolución ARIT –LPZ/RA 0500/2013 de 26 de abril de 2013, que confirma la resolución determinativa (60 a 67 vta. anexo 1).

Planteado el recurso jerárquico, la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió el mismo con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT –RJ 1299/2013 emitida el 7 de agosto, determinó confirmar la resolución impugnada, en consecuencia mantiene firme y subsistente la R.D. N° 17-1138-2012 de 29 de noviembre de 2012 (fs. 110 a 109 anexo 1).

Así se inició el presente proceso que fue tramitado como ordinario de puro derecho, en el que teniéndose como renunciado el derecho a la réplica por no haber sido presentada, se dictó el decreto de autos de fs. 72 y posteriormente, fue sorteado para resolución.

#### IV. Análisis del problema jurídico planteado.

La empresa demandante acusa que la autoridad recurrida rechazó las pruebas presentadas sin considerar que las mismas cumplen con el requisito de oportunidad porque fueron presentadas dentro del plazo legal establecido, por lo que resulta arbitrario el rechazo cuando este requisito fue debidamente cumplido por la empresa que representa, adicionalmente la adecuación de las pruebas aportadas entre el hecho sujeto a prueba y la probanza ofrecida y practicada se ajusta al requisito de pertinencia, las cuales fueron presentadas cumpliendo los requisitos y formalidades establecidos en el art. 81 de la L. N° 2492.

Por su parte, la autoridad demandada sostiene que las facturas presentadas en calidad de prueba de reciente obtención no cumplen con el requisito de pertinencia y oportunidad previsto en el art. 81 de la L. N° 2492, por lo que no corresponde su valoración.

En autos, los antecedentes administrativos permiten inferir que, la administración tributaria notificó a Industrias Lácteas La Paz Ltda., con la Orden de Verificación N° 0012OVI05529, requiriendo entre otra documentación las Facturas de compras detalladas en el anexo y los medios de pago de las facturas observadas; el contribuyente presentó el oficio CITE.GD.ILPAZ 0077/2012, solicitando ampliación de plazo de 15 días adicionales para presentar la documentación requerida, con el argumento que la misma estaba en poder de su contador, que se encontraba con baja médica. Dicha solicitud fue atendida por la Administración Tributaria disponiendo ampliar el plazo hasta el 9 de julio de 2012.

Posteriormente, el 17 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria registró en Acta el incumplimiento del contribuyente, estableciendo la multa por el incumplimiento al deber formal de no presentación de toda la información y documentación, solicitada mediante Orden de Verificación, la cual fue consolidada en la Vista de Cargo, con la que fue notificado el contribuyente, otorgándosele el plazo de 30 días para la presentación de descargos, sin embargo tampoco presentó documentación alguna y se emitió la resolución determinativa, la misma que fue impugnada por el contribuyente y confirmada mediante resolución de recurso de alzada.

También se evidencia que Industrias Lácteas Ltda., en su recurso jerárquico de fs. 70 (anexo 2), dejó constancia sobre la presentación de facturas en originales, bajo juramento de reciente obtención, las mismas que fueron presentadas con memorial de 20 de junio de 2013, conforme consta a fs. 84 del anexo 2, adjuntas al acta de devolución de documentación notariada, la cual señala que el 18 de junio de 2013, César Callisaya Pallares, devolvió la documentación que se encontraba en su poder, cuya restitución no se pudo realizar por motivos de viaje y ajenos a hechos imputables a Industrias Lácteas Ltda.; posteriormente y conforme consta en el Acta de 5 de julio de 2013, se cumplió con el juramento de reciente obtención (fs. 90 del anexo 2).

Que el inciso d) del art. 219 de la L. N° 2492 (C.T.B.), establece que en el recurso jerárquico sólo podrán presentarse pruebas de reciente obtención a las que se refiere el art. 81 de la presente ley, dentro de un plazo máximo de 10 días siguientes a la fecha de notificación con la admisión del recurso.

En ese orden, el art. 81 de la Ley establece que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse entre otras, las ofrecidas fuera de plazo, salvo que el contribuyente pruebe que la omisión no fue por causa propia, pudiendo presentarlas con juramento de reciente obtención.

En ese contexto, se evidencia que durante la tramitación del recurso jerárquico ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el 20 de junio de 2013, Industrias Lácteas Ltda., presentó un memorial con suma "Se apersona y presenta pruebas de reciente obtención" adjuntó la documental devuelta por el señor César Callisaya Pallares, consistente en las facturas originales que cursan de fs. 6 a 69 del anexo 3 de antecedentes, y solicitó su admisión, la cual fue admitida mediante providencia de 24 de junio de 2013 (fs. 85 anexo 1); y se dispuso también la toma de juramento de pruebas de reciente obtención; asimismo se acompañó el acta de devolución de documentación notariada, la que señala que el 18 de junio de 2013, César Callisaya Pallares, devolvió la documentación que se encontraba en su poder, cuya restitución no se pudo realizar por motivos de viaje y ajenos a hechos imputables a Industrias Lácteas Ltda.; posteriormente se cumplió con el juramento de reciente obtención conforme se evidencia a fs. 90 del anexo 1 de antecedentes administrativos.

Lo anteriormente relacionado permite concluir que, la prueba aportada por el contribuyente en calidad de reciente obtención fue presentada en el plazo de 10 días previsto en el inc. b) del art. 219 de la L. N° 2492), dicha prueba al consistir en facturas originales requeridas en la Orden de Verificación N° 0012OVI05529 de 17 de mayo de 2012, con alcance al IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente Industrias Lácteas La Paz Ltda., por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de



2010, gozan del requisito de pertinencia por tener vinculación con la actividad del contribuyente respecto a los periodos fiscales antes señalados, por otra parte, el acta de devolución de documentación notariada señala que el 18 de junio de 2013, César Callisaya Pallares, devolvió la documentación que se encontraba en su poder, cuya restitución no se pudo realizar por motivos de viaje y ajenos a hechos imputables a Industrias Lácteas Ltda.; Acta que prueba que la omisión no fue por causa propia, además de haberse cumplido con el juramento de reciente obtención; evidenciándose que el contribuyente observó el procedimiento analizado anteriormente, sin embargo la autoridad jerárquica no ingresó a la valoración de fondo de la prueba presentada pese a haberla admitido. Por consiguiente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al no haber valorado la prueba presentada en dicha instancia infringió el inciso d) del art. 219 en relación con el art. 81 de la L. N° 2492.

A ello se añade que, en el marco del efectivo ejercicio del derecho a la defensa, deben aplicarse además, los principios que sustentan la actividad administrativa, tal como el de la verdad material, consagrado en el art. 180-I de la C.P.E., art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo en concordancia con el art. 200 del C.T.B., debiendo darse primacía a este principio de modo que su esclarecimiento no se vea afectado por un excesivo rigor formal, por lo que no corresponde descartar elementos probatorios por cuestiones formales, máxime si ante la duda o incongruencia con respecto a las razones por las cuales el contribuyente no pudo presentar la documentación requerida, como uno de los fundamentos en que sustenta su fallo la autoridad demandada, se estará a favor de la admisión, producción y valoración de la prueba, conforme al principio de favorabilidad, con la finalidad de garantizar el derecho a la defensa del contribuyente.

Por consiguiente, al enmarcarse la prueba presentada en el último párrafo del art. 81 de la L. N° 2492, debió ser valorada por la autoridad jerárquica, motivo por el cual corresponde deferir favorablemente la pretensión demandada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pcto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda y en su mérito, ANULA la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1299/2013 de 7 de agosto, y ordena que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, emita nueva resolución, en base a los razonamientos expuestos en la presente sentencia.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



133

**Gerencia Regional Cochabamba del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo.**  
**Distrito: Cochabamba**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 33 a 43 vta., en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1416/2013 emitida el 13 de agosto de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 48 a 51 vta., réplica de fs. 108 a 115 vta., dúplica de fs. 120 a 122 vta., apersonamiento y contestación de fs. 76 a 81, presentada por Luis Fernando Zubieta del Castillo, en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración tributaria demandante señaló que efectuó un procedimiento de determinación, con el objeto de establecer el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, relativas al IVA e IT en el periodo comprendido entre enero y diciembre de 2008, habiéndose determinado ingresos omitidos con base al reporte proporcionado por la Aduana Nacional de Bolivia y las copias legalizadas de las Declaraciones de Importación presentadas por las Agencias Despachantes de Aduana, información con la que fueron identificadas importaciones habituales no declaradas por el sujeto pasivo que se traducen en ventas no facturadas. También obtuvo los precios de venta de

las motocicletas y motores de motocicletas; tomando en cuenta el valor CIF así como los impuestos o aranceles pagados (ICE, GA e IVA), registrados en las DUI.

Adicionalmente, en la determinación se estableció el incumplimiento de deberes por parte del sujeto pasivo, labrándose en consecuencia, un Acta por Contravenciones Tributarias 462260 por omisión en los registros tributarios a pesar que durante la gestión 2008, se dedicó a la importación de mercadería como actividad económica.

Emitida la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/0539/2012, y presentados descargos, se dictó la Resolución Determinativa 17-00060-13, con la que se determinó de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente Zubieta Castillo Luis Fernando, en la suma de 2.009.897 UFV. Asimismo, se calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago, aplicando una sanción de multa equivalente al 100% del tributo omitido. Además, la sanción de multa de 2.500 UFV, por incumplimiento a deberes formales.

Planteado recurso de alzada por el contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba confirmó la resolución impugnada, motivando la interposición del recurso jerárquico, resuelto con la resolución reclamada en el presente proceso, con la que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), anuló la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/0539/2012 inclusive, ordenando a la administración tributaria emitir un nuevo acto administrativo, que cumpla los requisitos del art. 96 del C.T.B. y 18 del RC.T.B..

Los argumentos con los que se dispuso la nulidad del procedimiento de determinación hasta la vista de cargo inclusive, se fundaron en los siguientes aspectos:

Que la administración tributaria no demostró el perfeccionamiento del hecho generador del IVA e IT, al haber considerado la importación de motocicletas.

Que la administración tributaria no produjo prueba que indubitadamente de certidumbre de la realización del hecho generador y su cuantía, toda vez que debió demostrar la transferencia con documento público, contrato de compra venta u otro documento que respalde la entrega de las motocicletas o acto que suponga la transferencia de dominio.

Que la vista de cargo no contiene los fundamentos de hecho relacionados con la especificidad del origen de la deuda tributaria establecida en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las transacciones, por tanto, el acto no cumple con los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

De la legalidad de los actos de la Administración Tributaria.

De acuerdo con las atribuciones y facultades conferidas por el C.T.B., en sus arts. 66, 100 y 101 y los arts. 29, 32 y 33 de su Reglamento, la Administración Tributaria dispone de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las que puede exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesarias, así como cualquier libro, documentación y correspondencia con efectos tributarios y solicitar información a otras administraciones tributarias; en ese sentido se realizó un proceso de determinación cuyo alcance es la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IVA e IT, correspondientes al periodo enero a diciembre de 2008, emitiéndose la Orden de Verificación 0012OVE01832 de 17 de agosto de 2012, y el Formulario de Requerimiento de Documentación 001166655. Con base en la documentación proporcionada y las copias legalizadas de las DUI's proporcionadas por las Agencias Despachantes de Aduana Transamérica y Antezana Vásquez SRL, se identificó al contribuyente como importador y titular de introducir al país motocicletas y motores de motocicletas, mismo que se traduce en ventas no facturadas y por tanto, en impuestos no declarados.

En ese sentido, todas las actuaciones del proceso de fiscalización, fueron de conocimiento del contribuyente y cumplen con los principios de transparencia, presunción de buena fe y a la conclusión, sus resultados fueron comunicados, hecho que también fue corroborado en la resolución de alzada, y por ende, el sujeto pasivo debió utilizar los mecanismos establecidos por ley, que le permitieran hacer valer sus derechos en la etapa e instancia correspondiente; por tanto, nunca se vulneró el derecho la defensa y al debido proceso.

Ahora bien, la resolución jerárquica ha vulnerado el art. 65 del C.T.B. (presunción de legalidad) que establece que todos los actos de la administración tributaria, por estar sometidos a la ley, se presumen legítimos y serán ejecutivos salvo declaración judicial expresa emergente de proceso que esa norma establece; por tanto, conforme se evidencia y constata de los papeles de trabajo y de todas la tareas de verificación, todas las actuaciones fueron realizadas conforme a procedimientos y normativa tributaria vigente; consiguientemente, los actos de la administración tributaria se presumen legítimos reflejando el cumplimiento a las disposiciones legales y reglamentarias; asimismo, el que pretende hacer valer sus derechos debe demostrar los hechos constitutivos de los mismos. En el caso de autos, el recurrente no ha demostrado la tenencia y tampoco ha desvirtuado la transferencia de las mismas.

Agregó que todos los actos de la administración tributaria y en particular, la vista de cargo y posteriormente, la resolución determinativa, cumplen con los parámetros del art. 65 del C.T.B., respecto al carácter de legitimidad de los actos administrativos emitidos por el sujeto activo, consecuentemente, corresponde desestimar la posibilidad de retrotraer obrados por esa causa. Apuntó que en el periodo de prueba en sede administrativa y de impugnación, tuvo conocimiento de los cargos en su contra, lo que hace evidente que se garantizó al contribuyente el uso irrestricto de la defensa, debido proceso y legalidad, no habiéndose incurrido en ningún hecho que pudiera ser interpretado como nulo o como indefensión porque el contribuyente tuvo las diferentes instancias o periodos para descargarse o presentar prueba fehaciente y oportuna de los supuestos agravios sufridos, porque tuvo conocimiento oportuno de cada uno de los actos administrativos emitidos.

De la vulneración de los arts. 3 y 4 de la L. N° 843 en la resolución jerárquica.

La administración tributaria comprobó fehacientemente que el contribuyente es titular y propietario de introducir habitualmente al país motocicletas y motores de motocicletas en el periodo verificado, con base en el reporte proporcionado por la Aduana Nacional de Bolivia que cursa de fs. 48 a 104 de antecedentes administrativos y las copias legalizadas de las declaraciones únicas de Importación proporcionadas por las agencias despachantes de aduana, bienes que fueron introducidos al país no precisamente para uso personal, sino para ser transferidos a terceras personas con la finalidad de obtener ingresos cuantiosos, que no fueron declarados al fisco. Apuntó que el sujeto pasivo no presentó prueba en contrario. En este punto, señaló los arts. 2 y 12 de la L. N° 843 y el art. 70-4) y 6) del C.T.B.

En dicho contexto la resolución jerárquica efectuó una errónea valoración de los arts. 3 y 4 de la L. N° 8423, toda vez que en su condición de importador habitual, el contribuyente está alcanzado por el IVA y el IT, al momento de la transferencia a terceras personas, demostrándose en el caso, que los bienes importados fueron transferidos sin la emisión de las facturas correspondientes, ya que no demostró la tenencia de los bienes, ni que estos se encuentren cumpliendo un fin distinto al de la venta.

De la vulneración al código de comercio.

El art. 25 de la citada norma establece las obligaciones de los comerciantes; es decir, de quienes se dedican a una actividad comercial, como es la importación de bienes y su transferencia a título oneroso a favor de terceras personas, caso en el que deben llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la actividad comercial, sobre una base uniforme que permita demostrar la situación de su negocio y una justificación clara de todos y cada uno de los actos u operaciones sujetos a contabilización, debiendo además, conservar en buen estado los libros y documentos y correspondencia que los respalde conforme con el art. 34 del Cód. Com., normativa que no fue cumplida por el contribuyente, quien debió justificar respecto a la tenencia o transferencia de cada uno de los bienes importados.

De la vulneración del art. 43 del C.T.B.

Señaló que la administración tributaria, al no contar con la documentación solicitada al contribuyente, recabó las fotocopias legalizadas de las importaciones realizadas por el contribuyente y con base en las mismas, determinó la existencia de ventas no declaradas, con un trabajo que se encuentra reflejado en el Informe SIN/GDC/DF/FE/INF/03955/2012 de 22 de octubre, que sirvió de sustento a la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/0539/2012 de 22 de octubre; en ese sentido, se evidencia que la administración tributaria, elaboró varios papeles de trabajo, que de forma sistemática, ordenada y precisa, resume y determina toda la información que sustenta la determinación de los importes adeudados al Fisco por ingresos no declarados por la venta de motocicletas y motores de motocicletas en los meses de enero a diciembre de 2008.

Respecto a la determinación de la base imponible, señaló que en función a lo determinado por el art. 6 de la L. N° 843, es correcta y válida, toda vez que fue obtenida en aplicación de la previsión del art. 95 y 100-5) y 6) del C.T.B.; consecuentemente, la determinación sobre base cierta, fue realizada conforme a lo establecido en el art. 43 del C.T.B., puesto que cursa en antecedentes administrativos, la documentación e información proporcionada por la Aduana Nacional de Bolivia y las copias legalizadas de las DU's, que permite conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

Añadió que se cumplió el debido proceso, otorgando los plazos legales para que el contribuyente presente pruebas y descargos con el objeto de desvirtuar el método utilizado por lo que no se causó indefensión.

Con relación a que la administración tributaria pudo probar la comercialización de la mercadería importada, con información de terceros como información proveniente del Registro Único para la Administración Tributaria Municipal (RUAT) y otros, corresponde precisar que el nacimiento del hecho imponible se produjo en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia, lo que se pudo evidenciar con la información obtenida a través de terceros informantes. Aclaró que el contribuyente no presentó ninguna prueba que demuestre que los bienes importados son de su propiedad y se encuentran registrados a su nombre en el RUAT y/o finalmente, presentar los contratos de transferencia y otro documento que demuestre un destino diferente a la venta.

Aclaró que la administración tributaria, en función a la verdad material y la realidad económica, determinó que las motocicletas y motores de motocicleta importadas en la gestión 2008, fueron transferidas por el sujeto pasivo en calidad de venta a terceras personas sin la emisión de la factura correspondiente, en consecuencia, correspondía que el sujeto pasivo presentara la documentación extrañada por la AGIT y no así a la administración tributaria, en caso contrario, se estaría frente a una verdad formal y no material.

De la vulneración del art. 6 del C.T.B.

El art. 6 de la L. N° 843, señala que en caso de importaciones, la base imponible estará dada por el valor CIF Aduana establecido por la liquidación o en su caso, reliquidación aceptada por la aduana respectiva, más el importe de los derechos y cargos aduaneros y toda otra erogación necesaria para efectuar el despacho aduanero. En autos, la base imponible fue aplicada en virtud a dicha norma en función a los importes establecidos en las DU's; en consecuencia, queda desvirtuada la supuesta presunción y origen del tributo.

Del cumplimiento de los requisitos esenciales de la vista de cargo y la resolución determinativa.

Acápiteme en el que reiterando los antecedentes de emisión de la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/0539/2012 y transcribiendo el art. 96-I del C.T.B. y el art. 18 del RC.T.B., desglosó en un cuadro los elementos que componen el indicado acto administrativo tributario, y luego, señaló que contiene todos los requisitos esenciales de fondo y forma, por ello, la interpretación de la AGIT es incorrecta y muy subjetiva, unilateral y sui géneris respecto a los datos, detalle y elementos estipulados por la norma.

De la improcedencia de la nulidad.

Conforme con el art. 35-c) y 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), solo se determina la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados; en el presente caso, el fin

se cumplió, prueba de ello, es la notificación de la vista de cargo y la resolución determinativa, la presentación de los recursos de alzada y jerárquico.

Reiteró una vez más los antecedentes con los que determinó el tributo omitido y concluyó que la vista de cargo y la resolución determinativa demuestran que utilizó el método de determinación de la base imponible sobre base cierta.

De la carga de la prueba e incorrecta interpretación del art. 76 del C.T.B. Del principio de verdad material.

Conforme lo prevé el art. 76 concordante con el art. 80-II del C.T.B., la carga de la prueba le corresponde a quien se beneficie con ella. En el caso, el sujeto pasivo no presentó prueba alguna que desvirtúe la determinación de la Administración Tributaria, ni otro documento que pueda corroborar sus argumentos siendo evidente que la carga de la prueba recaía en él, conforme estableció la doctrina tributaria contenida en varias resoluciones jerárquicas como las AGIT-RJ 0080/2012 y AGIT-RJ 0185/2012), aspecto que no fue tomado en cuenta por la autoridad demandada.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque en todas sus partes la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1416/2013 de 13 de agosto de 2013 y se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00060-13 de 21 de enero de 2013.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 2 de mayo de 2014, que cursa de fs. 48 a 51 vta., señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, toda vez que el enfoque desarrollado por la demandante, pretende inducir en error a esta Sala Plena, considera necesario puntualizar lo siguiente:

Recordando las actuaciones que dieron origen al presente proceso, señaló que la Administración Tributaria notificó al contribuyente con la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/0539/2012, en la que estableció reparos sobre base cierta, ante los cuales el contribuyente presentó descargos observando el procedimiento aplicado y manifestando argumentos contra el proceso de fiscalización aludiendo nulidad, los cuales fueron desestimados por la administración tributaria, que emitió la Resolución Determinativa 17-00060-13, que finalmente determinó las obligaciones impositivas del sujeto pasivo en la suma de 2.012.397 UFV.

Agregó que el papel de trabajo "Cuadro de determinación de ingresos obtenido por importaciones no declaradas", la administración tributaria efectuó un relevamiento de la información contenida en las declaraciones únicas de importación declaradas por el contribuyente ante la Aduana Nacional de Bolivia, transcribió la información en ellas consignada y con base en ella, calculó el impuesto omitido. Del mismo papel de trabajo, se advierte que hizo constar que no era posible determinar la utilidad, debido a que no se cuenta con información disponible.

Apuntó que se evidencia que la administración tributaria, al momento de determinar ingresos omitidos, únicamente consideró como documentación de sustento, la información referida a las importaciones realizadas por el sujeto pasivo y asumió que vendió o transfirió dicha mercancía importada; consiguientemente, estableció como precio de venta, el costo total de importación más el IVA pagado por la indicada importación.

En ese contexto, se establece que el hecho generador de los impuestos por los que se determinó la deuda tributaria, corresponde a la venta de motocicletas y motores de motocicletas por el sujeto pasivo, que conforme a los arts. 2 y 4-a) de la L. N° 843 y 4 del D.S. N° 21530 para el IVA y 2-b) del D.S. N° 21530 para el IT, en ambos casos, manteniendo el factor común de entrega del bien o la facturación que es una obligación. Asimismo, se consideró que los bienes importados están sujetos al registro de propiedad, cuya transferencia se inscribe infiriéndose la existencia de un contrato de compra venta, los cuales no existen en antecedentes administrativos, no habiéndose acreditado tampoco, la entrega de las motocicletas o acto que suponga la transmisión de dominio, remitiéndose a suposiciones respaldadas por hechos probados que tienen vinculación con la importación de los bienes, pero no así con el acaecimiento del hecho generador de los impuestos determinados.

A lo dicho, acotó que la carga de la prueba en la determinación sobre base cierta, corresponde a la administración tributaria, según lo establecido en el art. 76 del C.T.B., y que en el caso, no se produjo prueba que indubitablemente otorgue certidumbre de la realización del hecho gravado y su cuantía, por lo que no se cumplió con la fundamentación del origen de la deuda tributaria, concluyéndose también, que por lo argumentado, la Vista de Cargo no contiene los fundamentos de hecho relacionados con la especificidad del origen de la deuda tributaria, establecida por el IVA y el IT correspondiente a los periodos enero a diciembre de 2008, viciando de nulidad dicho acto conforme al art. 96-III del C.T.B..

### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

### III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 76 a 81, Luis Fernando Zubieta del Castillo se apersonó al proceso y, reiterando los antecedentes administrativos, propugná la resolución jerárquica, reiterando sus fundamentos.

### III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda y se disponga el archivo de obrados.

### IV. De la problemática planteada.

En autos, la administración tributaria demandante controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de anular la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/0539/2012 inclusive, por los siguientes motivos:

Vulneración del art. 65 del C.T.B. porque los actos de la administración tributaria se presumen legítimos porque sus actuaciones fueron realizadas conforme a procedimientos y normativa tributaria vigente.

Errónea valoración de los arts. 3 y 4 de la L. N° 8423 porque la administración tributaria comprobó fehacientemente que el contribuyente es titular y propietario de introducir habitualmente al país motocicletas y motores de motocicletas en el periodo verificado, con base en el reporte proporcionado por la Aduana Nacional de Bolivia que cursa de fs. 48 a 104 de antecedentes administrativos y las copias legalizadas de las declaraciones únicas de importación proporcionadas por las agencias despachantes de aduana, bienes que fueron introducidos al país no precisamente para uso personal, sino para ser transferidos a terceras personas con la finalidad de obtener ingresos cuantiosos, que no fueron declarados al Fisco.

Vulneración de los arts. 25 y 34 del Cód. Com., que el contribuyente no cumplió.

Infracción del art. 43 del C.T.B. porque la determinación de la base imponible, es correcta y válida, toda vez que fue obtenida en aplicación de la previsión de los arts. 95 y 100-5) y 6) del C.T.B. y de la verdad material; consecuentemente, la determinación de la deuda tributaria se efectuó sobre base cierta producto de la documentación e información proporcionada por la Aduana Nacional de Bolivia y las copias legalizadas de las DUI's, que permite conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

Que no correspondía a la administración tributaria probar la comercialización de la mercadería importada, con información de terceros como información proveniente del Registro Único para la Administración Tributaria Municipal (RUAT) y otros, porque la carga de la prueba correspondía al sujeto pasivo.

Que el nacimiento del hecho imponible se produjo en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia, lo que se pudo evidenciar con la información obtenida a través de terceros informantes.

Por su parte, la AGIT sostiene que la nulidad dispuesta tuvo como sustento que la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/0539/2012, no fundamentó el origen de la deuda tributaria, porque la Administración Tributaria no produjo prueba que indubitablemente otorgue certidumbre de la realización del hecho gravado y su cuantía, por ello no contiene los fundamentos de hecho relacionados con la especificidad del origen de la deuda tributaria, establecida por el IVA y el IT correspondiente a los periodos enero a diciembre de 2008, viciando de nulidad dicho acto conforme al art. 96-III del C.T.B..

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución en el marco de la controversia planteada, la revisión de los antecedentes y específicamente la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/0539/2012-cuya nulidad por incumplimiento de requisitos esenciales se controvierte, la revisión de la carpeta de antecedentes administrativos informa lo siguiente:

En ejecución de la Orden de Verificación 0012OVE01832 de 17 de agosto de 2012, emitida para la comprobación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT por el periodo enero a diciembre de 2008, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/0539/2012 de 22 de octubre, que da cuenta de haberse determinado una obligación tributaria que asciende a 2.047.752 UFV, que incluye el tributo omitido, accesorios, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, emergente de ingresos no declarados en los periodos enero a diciembre de 2008, obtenidos con base en el reporte proporcionado por la Aduana Nacional de Bolivia y las copia legalizadas proporcionadas por las Agencias Despachantes de Aduana (fs. 4.644 a 4.647, carpeta 3).

El 25 de noviembre de 2012, Luis Fernando Zubieta del Castillo, presentó memorial con suma "presenta descargos", con el que solicitó la nulidad del procedimiento de fiscalización y de la vista de cargo, último caso en el que denunció que no se habían establecido los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa (fs. 4.662 a 4.664 vta.).

Finalmente, se emitió la Resolución Determinativa 17-00060-12 de 211 de enero de 2013, en la que, desestimando los argumentos del contribuyente, determinando la deuda tributaria señalada (fs. 4.668 a 4.673).

Planteado el recurso de alzada por el sujeto pasivo de fs. 15 de la carpeta 1, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, confirmó la resolución determinativa, así consta en la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CBA/RA 0255/2013 de 16 de mayo, contra la que se planteó el recurso el recurso jerárquico de fs. 143 a 150 de la misma carpeta, que fue resuelto con el acto administrativo-tributario impugnado en el presente proceso, en el que la AGIT anuló la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/0539/2012 inclusive y ordenó que la administración tributaria emita un nuevo acto administrativo que cumpla con los requisitos señalados por los arts. 96 del C.T.B. y 18 del D.S. N° 27310.

Así se dio origen al presente proceso contencioso administrativo, en cuyo trámite se observó el procedimiento de puro derecho, hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

En el caso concreto, la administración sostiene que la vista de cargo emitida es un acto válido que no debió ser anulado. A efecto de resolver la pretensión deducida por la demandante, corresponde efectuar las siguientes precisiones:

##### V.1. Respecto a la presunción de legalidad de los actos de la administración tributaria.

Por último, respecto a la invocada presunción de legalidad y de buena fe de los actos de la administración tributaria, es evidente que sus actos gozan de dichas presunciones, las cuales; sin embargo, no son absolutas y pueden ser desvirtuadas a través de las acciones de impugnación previstas por la ley, como es precisamente el proceso contencioso administrativo que es el control jurisdiccional, precisamente de la legalidad de los actos administrativos, en el caso, tributarios.

#### V.2. Sobre los requisitos de forma de la vista de cargo.

Conforme a la previsión del art. 96-I del C.T.B., la vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.

Corresponde entonces, analizar qué se entiende por hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, recurriendo para ello al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, así se tiene que hecho es acción u obra, acto es el ejercicio de la posibilidad de hacer, dato es el antecedente necesario para el conocimiento exacto de algo o para deducir las consecuencias legítimas de un hecho; elemento es el fundamento, móvil o parte integrante de algo y, valoración es la acción y efecto de valorizar; es decir, valorar, reconocer, estimar el valor o mérito de algo o alguien.

En ese marco, se concluye que la vista de cargo, debe bajo sanción de nulidad, exponer con claridad y detalle los hechos con relevancia tributaria atribuidos al contribuyente que denoten que incumplió sus obligaciones impositivas, con detalle de las acciones y todos sus elementos, así como un análisis de los documentos aportados por el contribuyente y los obtenidos por la administración tributaria, su valoración y sus conclusiones con expresa fundamentación.

En autos, la vista de cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/0539/2012 de 22 de octubre, da cuenta de haberse determinado una obligación tributaria que asciende a 2.047.752 UFV, que incluye el tributo omitido, accesorios, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, emergente de ingresos no declarados en los periodos enero a diciembre de 2008, obtenidos con base en el reporte proporcionado por la Aduana Nacional de Bolivia y las copia legalizadas proporcionadas por las Agencias Despachantes de Aduana, "... información directa mediante la cual se identificaron importaciones habituales no declaradas por el sujeto pasivo, que se traducen en ventas no facturadas, habiendo obtenido los precios de venta de las motocicletas y motores de motocicletas, tomando en cuenta el valor CIF, así como los impuestos y/o aranceles pagados (ICE, GA, IVA) registrados en las DUI's...".

Consecuentemente, la situación fáctica presentada por la administración tributaria-que considera con efectos tributarios-consistió en la importación habitual no declarada por el sujeto pasivo que se traduce en ventas no facturadas, habiendo obtenido los precios de venta de las motocicletas y motores de motocicletas con base en los impuestos y/o aranceles pagados en el momento de la importación. Al efecto, en la vista de cargo, se da cuenta que la información de las importaciones habituales de motocicletas y motores de motocicletas fue obtenida de la Aduana Nacional y de las Agencias Despachantes de Aduanas que tramitaron las DUI'S; sin embargo, no se explica cómo fue que la administración aduanera constató la venta de los referidos bienes que sería el hecho generador, en el caso analizado, a la luz del art. 1-a), 2 y 4-a) de la L. N° 843; consecuentemente, es evidente que tanto el hecho, como la relación de las acciones del sujeto pasivo y sus elementos resultan incompletos y por tanto, inexistentes en el marco de la normativa señalada que grava con el IVA a las ventas (transferencia a título oneroso que importe la transmisión de dominio de cosas muebles-venta, permuta, dación en pago, etcétera); por tanto, es evidente que no se ha fundamentado el origen de la deuda tributaria determinada.

En el caso del IT, no se ha acreditado el ejercicio del comercio (hecho generador) por parte del sujeto pasivo, habiéndose expresado únicamente una suposición que no ha sido demostrada.

De esa manera se llega al convencimiento que la nulidad dispuesta por la AGIT es correcta porque se encuentra sustentada no solo por la previsión expresa del art. 96-III del C.T.B., sino en el derecho al debido proceso y a la defensa, consagrados en el art. 115-II de la C.P.E.

La demandante acusó también la vulneración del art. 43 del C.T.B. (métodos de determinación de la base imponible), indicando que al no contar con la documentación solicitada al contribuyente, recabó las fotocopias legalizadas de las importaciones realizadas por el contribuyente y con base en las mismas, determinó la existencia de ventas no declaradas, con un trabajo que se encuentra reflejado en el Informe SIN/GDC/DF/FE/INF/03955/2012 de 22 de octubre, que sirvió de sustento a la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/0539/2012 de 22 de octubre; en ese sentido, se evidencia que la administración tributaria, elaboró varios papeles de trabajo, que de forma sistemática, ordenada y precisa, resume y determina toda la información que sustenta la determinación de los importes adeudados al Fisco por ingresos no declarados por la venta de motocicletas y motores de motocicletas en los meses de enero a diciembre de 2008; sin embargo, este Tribunal concluye que lo afirmado no tiene sustento, en razón de la fundamentación precedente (demostración del hecho generador de la obligación tributaria).

Sobre la vulneración del art. 6 del C.T.B. (principio de legalidad o reserva de ley), que la administración tributaria sustentó señalando que en el caso de importaciones, la base imponible estará dada por el valor CIF Aduana establecido por la liquidación o en su caso, reliquidación aceptada por la aduana respectiva, más el importe de los derechos y cargos aduaneros y toda otra erogación necesaria para efectuar el despacho aduanero. En autos, la base imponible fue aplicada en virtud a dicha norma en función a los importes establecidos en las DUI's; en consecuencia, queda desvirtuada la supuesta presunción y origen del tributo.

Al respecto, previa lectura del art. 1-c) de la L. N° 843, que grava con el IVA a las importaciones definitivas, la demandante confunde dicha previsión legal que conforme con el art. 4-d) se aplica en el momento del despacho aduanero y en el caso de dichas importaciones, inclusive a los despachos de emergencia, concluyéndose que no era posible entonces aplicar la base imponible en función al principio de legalidad o reserva de ley, en razón a que la L. N° 843, regula el nacimiento del hecho imponible con base en la venta (transferencia a título

oneroso que importe la transmisión de dominio de cosas muebles-venta, permuta, dación en pago, etcétera), que no ha sido justificado en este caso.

Finalmente, la entidad demandante acusó también, la vulneración al código de comercio atribuida al sujeto pasivo, concluyéndose que resulta ajena al presente proceso, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento.

#### V.2. Sobre la carga de la prueba.

A lo largo de su demanda, la administración tributaria señaló que el contribuyente no presentó ninguna prueba que demuestre que los bienes importados son de su propiedad y se encuentran registrados a su nombre en el RUAT y/o finalmente, presentar los contratos de transferencia y otro documento que demuestre un destino diferente a la venta. Reiteró también, que en función a la verdad material y la realidad económica, determinó que las motocicletas y motores de motocicleta importadas en la gestión 2008, fueron transferidas por el sujeto pasivo en calidad de venta a terceras personas sin la emisión de la factura correspondiente, en consecuencia-sostiene - correspondía que el sujeto pasivo presentara la documentación extrañada por la AGIT y no así a la administración tributaria, en caso contrario, se estaría frente a una verdad formal y no material.

Se concluye entonces, que en la demanda, erróneamente se ha dejado en manos del contribuyente la carga de la prueba, sustentando dicho criterio en el art. 76 del C.T.B. con una interpretación que omite considerar que dicha norma ha sido prevista para los casos en los que el contribuyente insta un procedimiento ante la Administración Tributaria en los que evidentemente le corresponde la carga de la prueba; sin embargo, no consideró que al estar regidos los procedimientos tributarios por los principios señalados en la ley de procedimiento administrativo, la administración tributaria debe lograr la verdad material y en ese marco, conforme con la previsión del art. 95-I y II del Cód. Trib., para dictar la resolución determinativa debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible incluidas aquellas no declaradas por el sujeto pasivo, en razón de que corresponde a la administración tributaria, sustentar la atribución de existencia de deuda tributaria de manera que el acto administrativo tributario, en el caso, la resolución determinativa, no solo sea una manifestación formal sino una expresión justa y real del adeudo tributario, así alcanza una cabal aplicación la determinación tributaria sobre base cierta, que exige que la administración tributaria sea activa y no pasiva en la actividad de comprobar la realidad de la operación realizada y de ese modo, agote todas las posibilidades para hacerlo, en ejercicio de las facultades reconocidas por el art. 95 del Cód. Trib., por ello, puede requerir los informes y certificaciones necesarias.

En el caso, se comparte el criterio de la autoridad demandada, en sentido de que correspondía verificar en el RUAT, la existencia de registros de transferencia de motocicletas por Luis Fernando Zubieta del Castillo a favor de terceras personas, caso en el que se hubiera constatado el hecho imponible.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por la Administración Tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1416/2013 de 13 de agosto de 2013.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



134

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Santa Cruz**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 47 a 51, en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1456/2013 emitida el 13 de agosto de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 61 a 64 vta., réplica de fs. 88 a 91 vta., réplica de fs. 94, apersonamiento y contestación de fs. 98 a 108 vta., presentada por Anita Kohn de Vaca Diez en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

## I. Contenido de la demanda.

### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria demandante señaló que notificada con la resolución jerárquica plantea la presente demanda por ser lesiva a sus intereses.

### I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que la autoridad demandada realizó una interpretación ambivalente de la norma cuando resolvió anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0293/2013 de 26 de abril, disponiendo la nulidad de obrados con reposición hasta la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01244-00553/2012 inclusive, para que la administración tributaria realice una valoración razonable de la documentación aportada por el sujeto pasivo conforme a los requisitos esenciales establecidos en el art. 96-I del Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.).

Bajo el epígrafe “sobre los supuestos vicios en etapa administrativa” señaló que el art. 35-I de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable supletoriamente, no permite declarar la nulidad de un acto a actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley, lo cual implica un reconocimiento al principio de especificidad o taxatividad, en ese sentido, la Autoridad General de Impugnación Tributaria ha determinado erróneamente y de manera totalmente discrecional una nulidad inexistente porque la Vista de Cargo fue dictada por autoridad competente, determina claramente el objeto posible, porque establece el resultado del proceso de determinación correspondiente a la Orden de Verificación 0011OVE01244 emitida para la verificación de los hechos y elementos específicos del débito fiscal IVA y su efecto en el IT del periodo fiscal septiembre/2008, en ese sentido, mal podría afirmarse que no se contemplan los hechos y actos verificados.

Anotando “de los supuestos vicios de anulabilidad de la vista de cargo” y transcribiendo un párrafo de la resolución jerárquica contenido en la página 27, señaló que a efectos de demostrar claramente la inexistencia de vulneración de los derechos fundamentales del contribuyente, la revisión y lectura de la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01244-00553/2012, evidencia que valoró los hechos y actos y “además de que fundamenta los reparos realizados por la Administración Tributaria donde se encuentra sustento en la R.D N° 17-00563-12 de 27 de diciembre de 2012” (sic). A ese efecto, la misma resolución incluso remite el análisis y valoración técnica plasmado en el Informe de conclusiones SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/03838/2012 y como se puede evidenciar, la resolución determinativa con el informe, contienen todos los elementos y requisitos necesarios para dar legalidad al acto administrativo, es más, cumplen con las siguientes reglas y procedimientos: 1) haberse sometido a una revisión, 2) haberse valorado las pruebas aportadas por el solicitante, 3) haberse sustentado en disposiciones jurídicas aplicables y, 4) haberse sustanciado ante un proceso justo y equitativo, haciendo el recurrente uso del derecho a la defensa, al interponer el recurso de alzada en tiempo oportuno.

No obstante lo anterior, puso en consideración, que la contribuyente Anita Kohn de Vaca Diez no declaró el total de sus ventas y omitió el pago de tributos que alcanzan a su actividad, coligiéndose que no fueron vulnerados los derechos previstos por el art. 68 del C.T.B., porque se encontraba en pleno conocimiento de la tramitación del procedimiento en toda la fase administrativa, por lo que la resolución jerárquica no se encuentra adecuada a la realidad de los hechos.

Continuó su extensa argumentación apuntando que en lo que se refiere al principio de derecho a la defensa, el mismo se traduce en la posibilidad de contar con los medios igualmente adecuados para tal efecto, implicando ello que las partes tengan conocimiento oportuno de los actuados procesales y sobre todo, de las resoluciones definitivas que determinan en derecho de las partes y causan estado, en el caso, comparando con las definiciones de los derechos constitucionales que supuestamente fueron vulneradas, está demostrado que la administración tributaria, otorgó los plazos y condiciones establecidos en la ley para que la contribuyente presente la documentación y las pruebas y los descargos que estimara convenientes y en ese sentido, la AGIT no ha valorado e interpretado correctamente el caso.

Señalando que en la página 27, la AGIT mencionó que la administración tributaria prescindiendo de la información de la contribuyente, aplicó presunciones sin emitir pronunciamiento cabal sobre los medios que dieron lugar a tal decisión y que la vista de cargo no desvirtuó en su totalidad la documentación presentada, al haberse limitado a señalar que no se presentaron kardex de inventario y también, que no contaba con registros contables y que las facturas de venta no detallaban con precisión el producto, puso en consideración lo resuelto por la alzada haciendo un correcto análisis respecto a la falta de valoración de los descargos y la vulneración del derecho a la defensa y al debido proceso, enunciando que la administración tributaria, en el proceso de determinación, demostró fehacientemente la configuración del hecho generador de la obligación tributaria, con accesorios y la sanción por la calificación de la conducta porque el sujeto pasivo omitió el pago de tributos que alcanzan a su actividad, además de mencionar que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa, cumple con los requisitos establecidos en los arts. 96 y 99-II del C.T.B., y observando que se encuentran debidamente fundamentados los hallazgos verificados durante el desarrollo de dicho procedimiento, sin que el sujeto pasivo hubiera aportado, en la etapa probatoria, los documentos que respalden el débito fiscal IVA y su efecto en el IT.

Afirmó que la valoración realizada por la autoridad demandada es subjetiva y errónea, ya que de los papeles de trabajo e informes que cursan en el expediente administrativo, que fueron de conocimiento del contribuyente, se evidencia el correcto procedimiento y debida fundamentación realizada. Al efecto, señaló que el contribuyente presentó parcialmente la documentación requerida como consta en el Acta de Recepción de 25 y 27 de septiembre de 2012; asimismo, presentó la nota con NUIT 5317/2012, en la que indicó que no cuenta con kardex de entradas y salidas por ítem. Al no haber presentado la documentación, la solicitud fue reiterada otorgándole un nuevo plazo hasta el 17 de octubre de 2012, puesto que de la documentación presentada se realizó el análisis y verificación de la información enviada por la Aduana Nacional de Bolivia, debido a la no presentación de documentación contable y kardex de inventarios por el sujeto pasivo, por lo que “no se pudo proceder con la verificación y análisis de su movimiento de entrada y salidas de sus inventarios de las cuentas que involucran el registro contable de las compras importadas y el seguimiento de las ventas facturadas de estas que de acuerdo a procedimientos respecto a:” (sic).



Análisis y revisión de control de inventarios de entradas y salidas de almacenes: no se pudo realizar el análisis de los ingresos y salidas de mercadería de los almacenes del contribuyente debido a que no presentó kardex de inventario, registros contables y las facturas de ventas que no se detalla con precisión en producto, por lo que el contribuyente debió llevar un control de su inventario por ítem, tal como lo dispone el inciso a) de la R.A. N° 05-418-92 que indica textualmente “mantener registros de control permanente del inventario de todos los ítems o arts que conforman su activo realizable, bien sea mediante sistemas manuales (kardex o bincards) y además va concatenado con el art. 45 del Código de Comercio (concentración y anotación de periodos).

Con relación a las Pólizas de Importación No Reportadas en Libro de Compras IVA, se puede evidenciar el correcto registro de las mismas en el Libro de Compras IVA, obteniendo como resultado del análisis, evidencia de que el contribuyente registró todas las pólizas en la base de datos entregada por la Gerencia de Fiscalización “por lo que realiza la comparación de la suma total de sus compras registradas en sus libros de compras (IVA) con la casilla (Cod) 26 del Formulario 200 (IVA) sin encontrar la diferencia alguna pues entre estos se confirma que el contribuyente declaró el crédito fiscal de todas estas pólizas de mercaderías verificándose que las pólizas de importación fueron registradas de forma incorrecta en el Libro de Compras IVA y el Da Vinci” (sic). Continuó indicando que del análisis de las pólizas de importación y libros de compras IVA, se afirma que se realizó la comparación de las ventas declaradas con el total de sus importaciones en el periodo observado, determinando que el contribuyente reporta ingresos muy por debajo del valor de las mercancías importadas, lo que evidencia que esas mercancías no fueron vendidas en un 100%, pues se entiende que el resto de la mercadería debería formar parte de su inventario, registros contables, incumpliendo por parte del contribuyente con lo que establece la Resolución Administrativa 05-418-92 referente al control de inventarios de mercaderías, que tiene relación con el código de comercio. No se logró verificar el destino de la mercadería importada en cantidad, lotes y precios de ventas de la mercancía considerándose la diferencia como el costo de adquisición de la mercadería que fue observada por ventas no facturas establecidas en los arts. 3 (sujeto pasivo), 4 (el hecho imponible), 72 (objeto) de la L. N° 843 y el art. 76 del C.T.B. (carga de la prueba).

Señaló que también se puede verificar que se realizó una correcta determinación de ventas no declaradas por importación de mercancía, por ello, erróneamente la AGIT, mencionó en su página 25 que única y exclusivamente se basó en pólizas de importación o Declaraciones Únicas de Importación (DUI) que contiene el IVA pagado por importaciones, puesto que el sujeto pasivo importó mercadería con destino a su comercialización, considerándose el tipo de mercancía y su valor, habiéndose perfeccionado el hecho generador que configura los tributos por los cuales se constituye en sujeto pasivo del IVA y del IT, tal como señala la norma legal, se identificó que el contribuyente realiza importaciones y no declara sus ventas, por lo que al tener efectos tributarios, corresponde determinar las ventas no facturadas sin el derecho al cómputo de crédito fiscal alguno, en aplicación a lo dispuesto por el art. 12 de la L. N° 843, por lo que se tomó el valor de la mercadería, del IVA pagado más el 87% restante del valor de la mercadería en aplicación del art. 5 de la L. N° 843, por lo que las diferencias encontradas entre sus ventas, según las declaraciones juradas (F-200) y el valor de la mercadería que ingresada al país y nacionalizada mediante Pólizas de Importación por lo que se aplicó el Margen de Utilidad Bruta (MUB) como se puede evidenciar en el Cuadro 4 de la vista de cargo, determinándose como ventas no facturadas. Añadió que cabe mencionar que es obligación del contribuyente, respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros contables (Estados Financieros, entre otros), y especiales (kardex entre otros), u otros instrumentos públicos conforme el art. 70-4) del C.T.B., norma que se complementa con el código de comercio, por lo que existió una valoración puntual de la documentación a la orden de Verificación 0011OVE01244 con relación al débito fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al seguimiento de mercancía importada.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque en todas sus partes la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01456/2013 de 13 de agosto de 2013 y se mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa ARIT SCZ/RA 0293/2013.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 1 de abril de 2014, que cursa de fs. 61 a 64 vta., señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, toda vez que el enfoque desarrollado por la demandante, pretende inducir en error a esta sala plena, considera necesario puntualizar lo siguiente:

De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos, se evidencia que la Administración Tributaria, el 7 de septiembre de 2012, inició el proceso de determinación a Anita Kohn de Vaca Diez, con Orden de Verificación 0011OVE01244, bajo la modalidad Verificación específica Débito Fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al periodo fiscal septiembre de 2008; al efecto, mediante nota SIN/GGSC/DF/NOT/VE/00524/2012, solicitó la entrega de Libros de Compras y Ventas IVA, Declaraciones Juradas Formularios 200 (IVA) y 400 (IT), Pólizas de Importación con sus documentos de respaldo y el ingreso a almacenes; Estados Financieros y Formulario 150 (gestiones 2007 y 2008), hoja de costos, kardex por ítem de entradas y salidas, extractos bancarios; libros de contabilidad, estado de costo de la mercadería vendida. Adicionalmente, el 15 de octubre de 2012, mediante requerimiento 107919, solicitó notas fiscales de respaldo al débito fiscal IVA, comprobantes de ingresos y egresos y traspasos, libros diario y mayor, kardex.

De la misma revisión, se evidencia que la contribuyente, según consta de las Actas de Recepción de Documentos de 25 y 27 de septiembre, 16 y 17 de octubre de 2012, presentó la documentación solicitada por la administración tributaria, con excepción de las hojas de costos y los kardex por ítems de entradas y salidas de los productos. La administración tributaria, a partir de las pólizas de importación, elaboró los papeles de trabajo que llevan los títulos “Base de DUI de la ANB & Libros de Compras IVA (Fisco y Da Vinci) y “Determinación del Margen de Utilidad).

Lo descrito precedentemente, tiene origen en el trabajo de campo realizado por la administración tributaria en el que determinó ventas no declaradas a partir de la tabulación de las DUI C-21721, C-13643, C-13700, C-13704, C-13814 y C-63380 de las que obtuvo el IVA pagado

por importación, cuya sumatoria en el periodo septiembre/2008, alcanza a un total de Bs 206.639; impuesto que dividido entre la alícuota del 13%, convirtió en el valor de importación que alcanza a Bs 1.589.530,77; comparando este importe con las ventas declaradas en el Formulario 200 (IVA) que es de Bs 581.750; estableció la diferencia de Bs 1.007.780,77; en definitiva, a esa diferencia aplicando el porcentaje del Margen de Utilidad Bruta del 19,93%, adicionó el monto de Bs 200.830,30; llegando a establecer las ventas no declaradas en Bs 1.208.611; que sirvió como base imponible para el IVA e IT.

Asimismo, se establece que la Administración Tributaria, para la determinación de las ventas no declaradas y la consecuente deuda tributaria, se basó única y exclusivamente, en las Pólizas de Importación o Declaraciones Únicas de Importación (DUI) que contiene el IVA pagado por importaciones, sin considerar que estas importaciones fueron declaradas por la contribuyente en el libro de compras IVA y verificadas por la Administración Tributaria; además, la contribuyente, entre otros documentos contables, presentó los Estados Financieros practicados al 31 de diciembre de 2008, en los que expone la cuenta de inventarios en el rubro Activo Realizable del Balance General, una suma de Bs 7.752.949,83; como inventario final, empero la administración tributaria, en la vista de cargo, señala contrariamente que las mercaderías importadas, no fueron vendidas en un 100% y, que además, el resto de la mercadería debió formar parte de sus inventarios, ya sea como mercadería o como activo fijo, pese a que la recurrente, como se señaló, refleja en sus Estados Financieros, la cuenta de inventarios.

Lo anterior revela que la Administración Tributaria, no consideró la información contable presentada por la contribuyente en su verdadera dimensión, realizando una interrelación entre la misma, más cuando como respaldo a la observación de los inventarios, la recurrente presentó los formularios 150 (DDJJ de Inventarios Físicos), correspondiente a las gestiones 2007 y 2008, que cursan a fs. 130 y 140 de los antecedentes administrativos (Cuerpo 1/2) del expediente AGIT/1257/2013/SCZ-0299/2013 que pertenece a la Orden de Verificación 0011OVE01238 del periodo marzo/2008, formularios que en el inciso e) del rubro 2, reflejan la información de existencias al inicio de cada gestión.

Añadió que cabe precisar que el sujeto pasivo impugnó ante la instancia de alzada la resolución determinativa 17-00563-12 de 27 de diciembre de 2012 y no así la vista de cargo que evidentemente, es una actuación preliminar que en virtud de lo dispuesto por el art. 96-I del C.T.B., debe fundamentar la resolución determinativa, lo cual conlleva a que dicho acto preliminar debe estar suficientemente fundamentado. No obstante, es preciso reiterar que en el presente caso, la administración tributaria, prescindió de la información presentada por el contribuyente y aplicó presunciones, desechando la información presentada sin emitir pronunciamiento cabal sobre los motivos que dieron lugar a tal decisión, así, se observa que la vista de cargo no desvirtuó en su totalidad la documentación presentada, limitándose a señalar que no se presentó kardex de inventario, señalando además, que no se cuenta con registros contables y "que las facturas de venta no detallan con precisión el producto", situación que no resulta cierta.

Con esos antecedentes, agregó que se concluye que conforme con la normativa citada, existió ausencia de una valoración razonable de la prueba en su conjunto, señalando con claridad y conforme a lo cursante en el expediente, los motivos que llevan a desestimarla, además de las inconsistencias en la determinación de la base imponible del IVA e IT en la vista de cargo, que ocasionó indefensión en el sujeto pasivo, considerándose pertinente subsanar el procedimiento a fin de evitar la vulneración de la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa, consagrados en los arts. 115-II, 117-I, 119-II de la C.P.E. y 68-6) del C.T.B., en el marco de lo previsto en el art. 36 de la LPA.

En atención a lo expuesto, se puede verificar que los argumentos de la demandante no son evidentes, de modo que la resolución jerárquica, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable por lo que se ratificó en todos y cada uno de sus fundamentos.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

#### III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 98 a 108 vta., se apersonó voluntariamente al proceso Anita Kohn de Vaca Diez, y señaló que en el momento de fundamentar su irrita y confusa demanda, la administración tributaria omitió mencionar los actos ilegales y arbitrarios realizados durante el proceso determinativo, que vulnera el principio de legalidad que establece que no puede crearse, modificarse o extinguirse el tributo y sus elementos esenciales, porque no hay tributo sin ley, toda vez que se ha pretendido realizar una determinación forzada sin que exista o hubiera nacido el hecho generador del tributo conforme a ley. Apuntó que si bien es cierto que el contribuyente debe probar documentalmente sus transacciones y operaciones, también, es obligación de la administración tributaria probar de forma fehaciente la determinación que realiza en cumplimiento de lo previsto por el art. 76 del C.T.B.

De los antecedentes administrativos que forman parte del procedimiento determinativo, posterior recurso de alzada y jerárquico, se tiene que entregó, ofreció y ratificó como prueba documental el libro de ventas IVA de enero a diciembre de la gestión 2008, libro de compras IVA, declaraciones juradas f-200 y f-500, pólizas de importación y su documentación soporte, talonarios de facturas de ventas de enero a diciembre, en todos los casos de la gestión 2008, formularios 150 de las gestiones 2007 y 2008, extractos bancarios de enero a diciembre/2008, libros mayores de las cuentas gestión 2008, cuadros de control de entradas y salidas de mercancías de la gestión 2008, estados financieros y dictamen de la gestión 2008, la cual no mereció valoración alguna por la administración tributaria, que tanto en la vista de cargo, resolución determinativa y demanda contencioso administrativa, da a entender que no se ha presentado ningún tipo de documentación, lo cual está completamente alejado de la verdad, toda vez que se debió analizar, valorar y compulsar esos documentos oportunamente, a efectos de precautelar el cumplimiento del principio y garantía constitucional del debido proceso y el derecho a la defensa, demostrándose que se ha desembocado en una errónea determinación sobre una simple y llana presunción de que todas las importaciones de esa gestión habrían sido vendidas en ese mismo periodo dando lugar a un cargo tributario inexistente, sin considerar que la mayor parte de las importaciones

tienden a mantener en stock el negocio para proveer a los clientes de mercancía en periodos de tiempo razonables y generalmente posteriores al de la propia importación.

Es así que no se han considerado por ejemplo, las ventas de mercancía importada en el periodo marzo de 2008, que ha sido comercializada, facturada y declarada durante las gestiones 2009, 2010, 2011 ó 2012, habiendo en dichos periodos, sido efectivo el pago de los impuestos IVA e IT, conforme a ley y conforme consta en su documentación contable.

Contrariamente a lo observado por la administración tributaria en la fundamentación de su demanda, conforme se hizo constar oportunamente desde el momento de la remisión de la documentación requerida en la orden de verificación y en el momento de la presentación de descargos a la vista de cargo, dejó expresa constancia y demostró documentalmente que adoptó la metodología de inventario periódico, que es aceptada y reconocida, por la que se registran las operaciones de compra y venta de mercancías; es decir, que cada transacción realizada se encuentra registrada en el inventario que se ha entregado a la administración tributaria, el mismo que además, guarda plena relación y coincidencia con los libros de compras y ventas, mayores y estados financieros y demás documentación contable, la que demuestra fehaciente e indubitadamente que la mercancía vendida ha sido declarada y que debió necesariamente ser considerada y valorada a momento de dictar resolución.

Continuó señalando que otro hecho relevante, es el referido a la metodología de determinación, toda vez que, de acuerdo a lo expresado en la resolución determinativa, se habría realizado aplicando el método de base cierta; es decir, en razón de los documentos e información que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. En el presente caso, pese a que fueron entregados los documentos contables que respaldan las operaciones realizadas, así como los saldos que se han mantenido en el inventario, la administración tributaria, apartándose de dicha documentación, presumió la existencia de ventas no declaradas únicamente con base en las importaciones, extremo que no es legal ni lógico, puesto que tal presunción no se encuentra respaldada por ningún tipo de prueba ni por disposición legal que resguarda el derecho al debido proceso del contribuyente, toda vez que todas y cada una de las afirmaciones deben confrontarse con los hechos y los documentos probatorios a efectos de determinar su veracidad y fundar la resolución determinativa, en caso contrario, el acto administrativo resulta viciado de nulidad; en consecuencia, no ha existido una determinación de forma directa e indubitable de la base imponible, que tenga o guarde relación con la documentación contable presentada o con algún otro medio de prueba que respalde los reparos establecidos por la administración.

Añadió que en la instancia de alzada, presentó en la audiencia de alegatos orales parte de la mercancía que aún permanecía como saldo en almacenes, lo que demuestra que la Administración estaría pretendiendo el cobro de impuestos sobre mercancía no vendida y cuando el hecho generador del tributo no había ocurrido, lo que además, se encuentra respaldado por los libros y documentos contables presentados a la administración tributaria que no los consideró, generando un cargo que únicamente respalda en supuestos y presunciones determinando a ciencia cierta, que el método aplicado sea el de base presunta.

Por lo anteriormente expuesto, es por demás evidente, que la Administración Tributaria de forma incongruente ha eludido referirse específicamente al análisis de las normas legales y documentos probatorios que sustenten el reparo determinado; consecuentemente, se demuestra la vulneración al debido proceso viciando de nulidad el procedimiento.

A continuación, mencionando sentencias constitucionales y resoluciones jerárquicas, argumentó respecto a la nulidad de la vista de cargo, de la resolución determinativa y la vulneración del debido proceso y de la verdad material.

### III.1. Pettitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda y se disponga el archivo de obrados.

### IV. De la problemática planteada.

En autos, la administración tributaria demandante controvierte la decisión de la autoridad general de impugnación tributaria de anular la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo 7912-011OVE01244-00553/2012 y ordenando que realice una valoración razonable de la documentación aportada por el sujeto pasivo conforme a los requisitos esenciales establecidos en el art. 96-I del C.T.B., porque considera que fue dispuesta sin que exista norma que así disponga. Añadió que la vista de cargo CITE: 7912-011OVE01244-00553/2012, valoró los hechos y actos y fundamentó los reparos. Que la contribuyente presentó parcialmente la documentación requerida porque no cuenta con kardex de entradas y salidas por ítem a pesar del mandato del inc. a) de la R.A. N° 05-418-92, norma que además, va concatenada con el art. 45 del Cód. Com. (concentración y anotación de periodos).

Por su parte, la AGIT sostiene que la nulidad dispuesta emerge de la no consideración de la información contable presentada por la contribuyente en su verdadera dimensión y realizando una interrelación entre la misma; que por ese motivo, la Administración Tributaria se basó única y exclusivamente, en las Pólizas de Importación o Declaraciones Únicas de Importación (DUI) sin considerar que la contribuyente entregó sus Estados Financieros practicados al 31 de diciembre de 2008, en los que expone la cuenta de inventarios en el rubro Activo Realizable del Balance General, ocasionando indefensión en el sujeto pasivo por lo que consideró pertinente subsanar el procedimiento a fin de evitar la vulneración de la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa, consagrados en los arts. 115-II, 117-I, 119-II de la C.P.E. y 68-6) del C.T.B., en el marco de lo previsto en el art. 36 de la LPA.

Finalmente, el tercero interesado solicitó se desestime la demanda, apuntando que entregó, ofreció y ratificó como prueba documental su documentación contable, que no mereció valoración alguna por la administración tributaria desembocando en una errónea determinación sobre una simple y llana presunción de que todas las importaciones de esa gestión habrían sido vendidas en ese mismo periodo dando lugar a un cargo tributario inexistente, sin considerar que demostró documentalmente que adoptó la metodología de Inventario Periódico, de modo que cada transacción realizada se encuentra registrada en el Inventario que se ha entregado a la administración tributaria, motivo por el cual, la

metodología de determinación que se señaló como base cierta–finalmente, presumió la existencia de ventas no declaradas únicamente con base en las importaciones, con lo que sería base presunta, viciando de nulidad todas las actuaciones cumplidas.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución en el marco de la controversia planteada, la revisión de los antecedentes informa lo siguiente:

##### Anexo 2 de la Administración Tributaria.

En ejecución de la Orden de Verificación 0011OVE01244 de 7 de septiembre de 2012, para la investigación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada por el periodo septiembre de 2008, la administración tributaria con nota SIN/GGSC/DF/NOT/VE/00524/2012 de 8 de agosto de 2012, cursante de fs. 4 a 5, solicitó a la contribuyente, entrega de documentación complementaria a las órdenes de verificación 0011OVE01236 a 0011OVE01247. Entre otros documentos solicitó kárdex por ítem de entradas y salidas de los productos en Formato Excel, en físico y magnético (original y fotocopia) del 01/01/2008 al 31/12/2008.

Las Actas de Recepción de Documentos de fs. 26 a 29, reportan la entrega, el 25 y 27 de septiembre de 2009 y el 17 de octubre de 2012, del Libro de Ventas IVA de enero a diciembre de la gestión 2008, libro de compras IVA, Declaraciones Juradas F-200 y F-500, Pólizas de Importación y su documentación soporte, talonarios de facturas de ventas de enero a diciembre, en todos los casos de la gestión 2008, Formularios 150 de las gestiones 2007 y 2008, extractos bancarios de enero a diciembre/2008, Libros Mayores de las Cuentas Gestión 2008, cuadros de control de entradas y salidas de mercancías de la gestión 2008, Estados Financieros y Dictamen de la gestión 2008.

Con nota de 27 de septiembre de 2012, cursante a fs 34, la contribuyente señaló que la Empresa Unipersonal WACO Importaciones y Representaciones, que representa-en calidad de información adicional señaló: "... 1. El movimiento de altas y bajas de Activos Fijos, están reflejados en los Estados Financieros en el cuadro respectivo, si no refleja información es por cuanto en ese periodo no se realizaron transacciones. 2. En lo concerniente a la presentación de la hoja de costos por productos, por la infinidad de ítem es demasiado complejo realizar por cada unidad o art., por lo tanto, utilizamos la modalidad que está expresada en el balance general de enero a diciembre 2008. 3. En el punto concerniente a los procedimientos de control de los inventarios que la empresa utiliza es el sistema de verificación periódico. 4. El cuadro de estados de costos de la mercadería está expresada en los anexos de los estados financieros por la cantidad de ítem que la empresa maneja es muy complicado de realizarlo art. por art., como consta en los inventarios..."

##### Anexo 3.

En el Informe Final SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/02736/2012 de 13 de noviembre de 2012, se deja constancia que el objetivo del trabajo de auditoría tributaria tuvo alcance a: i) análisis de las observaciones proporcionadas por la gerencia de fiscalización, ii) régimen fiscal al que se encuentra sujeto el contribuyente, iii) análisis del control de inventarios–entradas y salidas - de mercadería, iv) comparación y análisis de pólizas de importación versus libro de compras iva, v) comparación y análisis de las ventas según registros contables, libros de ventas IVA y declaraciones juradas (DDJJ) y, vi) verificación y análisis de la información extraída del sistema integrado SIRAT II.

En dicho informe fueron analizadas las seis pólizas detalladas en el Cuadro 1, y se da cuenta que el proceso surgió por las diferencias identificadas al comparar anualmente el total del valor de importaciones del contribuyente con sus DDJJ, determinando que el contribuyente vende menos de lo que importa por lo que recomienda revisar inventario de mercadería.

También se consideró que el contribuyente presentó parcialmente la documentación requerida y que informó que no cuenta con kardex de entrada y salida por ítem.

El punto III.2. Análisis de la documentación, refleja la documentación revisada en la que no se incluyeron los Estados Financieros de la gestión 2008, y concluye que el contribuyente no presentó la documentación requerida.

Finalmente, se concluyó que existía diferencia entre el valor de la mercadería importada y las ventas según las declaraciones juradas y que el resto de la mercancía debería formar parte de sus inventarios, sea como mercadería o activo fijo.

Finalmente, se emitió la Vista de Cargo 7912-011OVE01244-00553/2012 de 13 de noviembre, que en el punto hechos, actos, datos, elementos y valorizaciones, acápite en el que se reflejaron los antecedentes de la verificación efectuada, el procedimiento cumplido, el detalle de la documentación requerida a la contribuyente, que esta entregó parcialmente la documentación y que informó que no contaba con kardex de entradas y salidas por ítem, y finalmente, se ratificó lo informado anteriormente, estableciendo – sobre base cierta - una deuda tributaria de 337.426 UFV por el periodo septiembre/2008, emergente de ventas no declaradas porque no se logró verificar el destino de la mercadería importada en cantidad, lotes y precio de ventas.

Finalmente, se emitió la R.D. N° 17-00563-12 de 27 de diciembre de 2012, en la que, con relación a los descargos presentados se concluyó que los kardex de inventarios presentados por la contribuyente, reflejan únicamente la valuación y nos las entradas y salidas de cada uno de los productos; que no se encuentran notariados vulnerando los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com., y que por eso carecen de validez probatoria. Con ese argumento se ratificó la vista de cargo.

Planteado recurso de alzada por la contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, confirmó la resolución determinativa, con Resolución del Recurso de Alzada ARIT/SCZ/RA 0293/2013 de 26 de abril, contra la que se planteó el recurso el recurso jerárquico de fs. 106 a 122 vta., que fue resuelto con el acto administrativo-tributario impugnado en el presente proceso, en el que la AGIT anuló la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo 7912-011OVE01244-00553/2012 inclusive y ordenó que la administración tributaria realice una valoración razonable de la documentación aportada por el sujeto pasivo conforme a los requisitos esenciales establecidos en el art. 96-I del C.T.B..

Así se dio origen al presente proceso contencioso administrativo, en cuyo trámite se observó el procedimiento de puro derecho, hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

En el caso concreto, la administración sostiene que la vista de cargo emitida es un acto válido que no debió ser anulado. A efecto de resolver la pretensión deducida por la demandante, corresponde efectuar las siguientes precisiones:

V.1. Respecto a las nulidades y el principio de legalidad o especificidad.

La administración tributaria demandante, señala que no es correcta la nulidad dispuesta por la autoridad demandada porque no está sustentada en una disposición legal expresa y que en el caso, la vista de cargo fue dictada por autoridad competente; determina claramente el objeto posible cuando establece el resultado del proceso de determinación por lo que mal podría afirmarse que no se contemplan los hechos y actos verificados.

Conforme a la definición del Servicio de Impuestos Nacionales, la vista de cargo es “un acto administrativo de la administración tributaria que contiene los resultados de las actuaciones de control y verificación, fijando la base imponible sobre base cierta o presunta, según corresponda. Es el documento que fundamenta la resolución determinativa, deberá contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones”, cuya ausencia conforme con el art. 96-I III del C.T.B., es sancionada con expresa nulidad, por ello, no es evidente lo afirmado por el demandante.

V.2. Sobre los requisitos de forma de la vista de cargo.

Conforme a la previsión del art. 96-I del C.T.B., la vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.

Corresponde entonces, analizar qué se entiende por hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, recurriendo para ello al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, así se tiene que hecho es acción u obra, acto es el ejercicio de la posibilidad de hacer, dato es el antecedente necesario para el conocimiento exacto de algo o para deducir las consecuencias legítimas de un hecho; elemento es el fundamento, móvil o parte integrante de algo y, valoración es la acción y efecto de valorar; es decir, valorar, reconocer, estimar el valor o mérito de algo o alguien.

Teniendo en cuenta que la fiscalización, definida por el art. 104 del C.T.B., tiene como finalidad investigar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes, los resultados preliminares (vista de cargo) deben ser expresados con el mayor detalle, primero por el cumplimiento de la norma de orden público (debido proceso) y segundo, para posibilitar el ejercicio del derecho a la defensa si así lo estima conveniente el contribuyente, quien adicionalmente, está protegido por el derecho constitucional de no estar obligado a declarar contra sí mismo.

En ese marco, se concluye que la vista de cargo, debe bajo sanción de nulidad, exponer con claridad y detalle los hechos con relevancia tributaria atribuidos al contribuyente que denoten que incumplió con sus obligaciones impositivas, con detalle de las acciones y todos sus elementos, así como un análisis de los documentos aportados por el contribuyente y los obtenidos por la administración tributaria, su valoración y sus conclusiones, con expresa fundamentación de por qué no se los considera idóneos a los fines señalados.

En autos, se tiene que la vista de cargo sostiene que la contribuyente importó herramientas con destino a su venta y que no presentó inventarios en la forma solicitada por la administración tributaria con base en la R.A. N° 05-418-92 de 16 de septiembre de 1992, emitida a la luz del código tributario aprobado con L. N° 1340, y con base en el abrogado art. 139, que resulta inaplicable al caso; sin embargo, no se efectuó valoración alguna de los estados financieros aportados por la contribuyente, con el argumento de tratarse de fotocopias simples, con criterio formalista que vulnera el principio de verdad material, consecuentemente, la nulidad dispuesta por la autoridad jerárquica fue correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por la Administración Tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1456/2013 de 13 de agosto de 2013.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



135

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Santa cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 54 a 58, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1587/2013, pronunciada el 27 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 86 a 89 vta., réplica de fs. 93 a 94 vta., dúplica de fs. 114 y vta.; memorial del tercero interesado de fs. 116 a 119, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Enrique Martín Trujillo Velasco, en calidad de Gerente de Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales, se apersona a este Tribunal, manifestando que el 5 de septiembre de 2013, la Gerencia que representa fue notificada con la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1587/2013 de 27 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por lo que dentro del plazo legal y en tiempo hábil, habiéndose agotado la vía administrativa, interpone la presente demanda contencioso-administrativa.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que la Gerencia Graco Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0012OVE08907, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Repsol YPF GLP de Bolivia S.A., relacionadas con el IVA "Verificación Específica Crédito Fiscal" referente únicamente a las facturas detalladas en el F-7520 cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, declaradas por el sujeto pasivo en el mes de marzo de 2010; a cuya consecuencia, en 27 de agosto de 2012, se emitió la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08907-0215/2012, notificada mediante cédula al representante de la empresa.

El 4 de enero de 2013, la administración tributaria emitió la Resolución Determinativa 17-00001-13, que resolvió determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del contribuyente Repsol YFB GLP de Bolivia S.A., en la suma de Bs 17.827.

Ante la impugnación presentada por la empresa contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, pronunció la resolución del Recurso de Alzada ARIT/SCZ/RA 0458/2013, que resolvió confirmar en todas sus partes la resolución determinativa, resolución que impugnada en recurso jerárquico, motivó la Resolución AGIT-RJ N° 1587/2013 de 27 de Agosto, la cual resolvió revocar parcialmente la Resolución de Alzada, validando una factura que no cumple los requisitos exigidos por ley.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en su resolución jerárquica argumentó que el pago efectuado por Repsol GLP de Bolivia S.A. se encuentra registrado en el Estado de Cuenta del Banco Bisa; que se instruyó el pago por el importe de Bs. 6.000.- mediante transferencia número 2000000120, la cual encuentra sustento en el certificado y certificaciones electrónicas emitidos por el Banco Bisa, concluyendo que el contribuyente demostró que la transacción se realizó efectivamente; al respecto señala que el argumento esgrimido por la autoridad jerárquica carece de veracidad, toda vez que en antecedentes no se observa que curse el cheque de gerencia antes citado, por otra parte, para que sea admitida y valorada la documentación presentada en otra instancia, debe cumplirse con lo dispuesto por el art. 81 del Cód. Trib., Boliviano (C.T.B.), es decir, ser presentada con juramento de reciente obtención y que la omisión en su presentación oportuna no fue por causas propia, además sujetarse a lo dispuesto por el art. 217 del citado Código, que establece la admisión de la prueba documental siempre que sea original o copia legalizada emitida por autoridad competente; en consecuencia cualquier presentación de manera inoportuna debe ser rechazada, sin embargo la Autoridad General de Impugnación Tributaria valoró dichas pruebas sin haberse cumplido con lo dispuesto por el art. 81 del Cód. Trib.

Continuó manifestando que la supuesta operación no puede verificarse ya que al momento de la emisión del acto administrativo la Administración no contaba con la documentación contable suficiente, como ser el libro diario, libro mayor, mayor de cuentas, estados de cuentas, balances, medios de pago y otros que acrediten las operaciones realizadas de manera indubitable con sus proveedores, por lo que el contribuyente incumplió el numeral 4 del art. 70 de la L. N° 2492, además, pretender en la instancia recursiva valorar la prueba presentada por el contribuyente contradice lo reglado por el art. 81 de la citada ley.

Agregó que el contribuyente presentó ante la administración tributaria como medios de pago sólo comprobantes de egreso e ingreso, manuales y capturas de pantalla de su sistema, sin las firmas de los responsables, los cuales no pueden considerarse como documentos probatorios que demuestren la efectiva transacción en la compra en relación a la factura observada.

Concluyó manifestando que el contribuyente si bien presentó la factura original N° 787, sin embargo, no demostró fehacientemente que la transacción se hubiera realizado, porque no presentó los descargos pertinentes y si los presentó fueron en copias simples que no pueden ser valoradas, por lo que reitera que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al validar el descargo correspondiente a la factura N° 787, transgredió lo dispuesto por el art. 81 del Cód. Trib.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso-administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1587/2013 de 27 de agosto, por consiguiente firme y subsistente la resolución determinativa 17-000001-13 de 4 de enero.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona al proceso y responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 3 de abril de 2014, que cursa de fs. 86 a 89, señalando lo siguiente:

Que la administración tributaria en el inicio de la verificación solicitó al contribuyente el "Medio de pago de las facturas observadas"; de acuerdo al Acta de Recepción de Documentos de 20 de Junio de 2012, Repsol GLP der Bolivia S.A. presentó cincuenta y ocho (58) fojas, copias y comprobantes de facturas; comprobantes de egreso, recibos, pagos; en tanto que en el término de descargo a la vista de cargo, presentó documentación según Acta de recepción de documentos de 5 de noviembre de 2012. Asimismo, el contribuyente a tiempo de presentar su recurso de alzada adjuntó documentación en fotocopia simple, la misma que en el término probatorio abierto por la instancia de alzada fue presentada consignando el sello "copia fiel del original".

Sobre la Factura N° 787, emitida por Rafael Sánchez Michel, señala que se ha evidenciado que el pago efectuado por Repsol GLP Bolivia S.A. se encuentra registrado en el Banco Bisa; la Orden de Pago emitida por Repsol indica que se instruyó el mismo mediante transferencia número 200000120, a Rafael Sánchez Michel, por el importe de Bs 6.000; la cual, encuentra su sustento en el certificado y certificaciones electrónicas emitidas por el Banco Bisa; por lo que al haber evidenciado que el contribuyente demostró que la transacción se efectuó efectivamente correspondió a esa instancia jerárquica revocar la resolución de alzada en ese punto, dejando sin efecto la observación respecto a la mencionada factura.

### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso-administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1587/2013 de 27 de agosto.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1.- Que el 5 de junio de 2012, la administración tributaria notificó por cédula a Repsol GLP Bolivia S.A. con la orden de Verificación N° 0012OVI08907 de 21 de mayo de 2012, comunicándole que será objeto de un proceso de determinación en la modalidad Operativo Especifico Crédito Fiscal, teniendo como alcance el IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas que se detallan en el anexo adjunto, correspondiente al periodo marzo 2010, solicitando presentar las declaraciones juradas, libros de compras IVA, así como medios de pago de las facturas observadas (fs. 2 a 7 Anexo 3).

El 20 de junio de 2012, la Administración Tributaria mediante Acta de Recepción recibió la documentación presentada por el contribuyente (fs.12 a 13 Anexo 3).

El 15 de agosto de 2012, la Administración Tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 48359 por incumplimiento al deber formal del registro en el libro de compras y ventas IVA, correspondiendo una multa de 1.500 UFV según anexo "A" Sub Numeral 3.2 del numeral 3 de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 (fs. 240 Anexo 4).

El 27 de agosto de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GGSC/DF/VI/INF/145972012, el cual señala que se procedió a la verificación de las facturas observadas, determinando que las notas fiscales: 20662, 787, 501, 502, 503 fueron observadas bajo el Cód. 3. Transacción realizada efectivamente incumpliendo lo establecido en el art. 2 de la L. N° 843, numerales 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492 y arts. 36, 37 y 44 del Cód. Com.; concluyendo determinar sobre base cierta las obligaciones tributarias del contribuyente para el periodo marzo 2010 un reparo por concepto de IVA de 11.214 UFV equivalente a Bs 19.899;(fs. 241 a 246 Anexo 4).

El 5 de octubre de 2012, la Administración Tributaria notificó a Repsol GLP de Bolivia S.A. con la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08907-215/2012 de 27 de agosto, estableciendo una liquidación preliminar de la deuda tributaria de 11.214 UFV, equivalente a Bs 19.899; que incluye tributo omitido actualizado, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento al deber formal, otorgándole un plazo de 30 días para la presentación de descargos (fs. 252 a 258 Anexo 4).

El 5 de noviembre de 2012, Repsol GLP Bolivia S.A. presentó descargos a la Vista de Cargo; asimismo adjuntó documentación de descargo a la multa por incumplimiento de deberes formales: boleta de pago form.1000 con N° de Orden 7937514648 y Comprobantes bancario (fs. 258 a 268 Anexo 4).

El 4 de enero de 2013, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-00001-13, que resolvió determinar sobre base cierta las obligaciones del contribuyente, por un monto total de 9.895 UFV equivalente a Bs 17.827; que incluye tributo omitido actualizado, intereses y sanción por omisión de pago, correspondiente al IVA marzo 2010 (fs. 313 a 319 Anexo 4).

Repsol GLP de Bolivia S.A., interpuso recurso de alzada en los términos del memorial que cursa de fs. 121 a 124 del anexo 1, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0458/2013 de 3 de junio, que confirma la resolución impugnada (fs. 198 a 2011 Anexo 1).

Contra dicha resolución, Repsol GLP Bolivia S.A. interpuso recurso jerárquico (fs. 305 a 309 vta. del Anexo 2), resuelto mediante la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1587/2013 de 27 de agosto, que revocó parcialmente la resolución de alzada, dejando sin efecto la depuración de crédito fiscal IVA correspondiente a la factura N° 787, por el importe de Bs 780; y mantiene firme y subsistente la depuración de crédito fiscal IVA correspondiente a las Facturas Nos. 20662, 501, 502 y 503 por un importe total de Bs 5.870; del periodo marzo 2010; importe último que deberá ser reliquidado a la fecha del pago, considerando el pago parcial efectuado por el sujeto pasivo en Boleta de Pago Form. 1000 N° de Orden 7938467139 (fs. 341 a 355 del Anexo 2).

2.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

3.- Notificada con la presente acción Repsol GLP de Bolivia S.A., en su condición de tercero interesado, presentó el memorial que cursa de fs. 116 a 119 del expediente, en el que manifestó que no es correcto que la administración tributaria exija una formalidad que no es aplicable al presente caso y pretenda invalidar toda la prueba aportada durante la sustanciación del recurso de alzada, que fue presentada dentro del término probatorio de 20 días, además que no es necesario el juramento al tratarse de documentos oportunamente ofrecidos y presentados, por lo que solicitó se declare improbadamente la demanda.

4.- Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 154 de obrados.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si la Autoridad General de Impugnación Tributaria al validar los descargos correspondientes a la factura N° 787, transgredió lo dispuesto por el art. 81 del Cód. Trib., y si el contribuyente demostró que realizó efectivamente la transacción efectuando el pago respecto a la citada factura.

V. Análisis de la problemática planteada.

A objeto de resolver el objeto de la litis, se efectúa las siguientes consideraciones:

Corresponde puntualizar que, el principio de verdad material es uno de los principios que sustenta la jurisdicción ordinaria de acuerdo a lo previsto en el art. 180-I de la C.P.E., principio que también ha sido recogido por el legislador en el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, norma que establece que la administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil. Por otra parte, el art. 200 del Cód. Trib. Boliviano, determina que los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo a los siguientes: "1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda, así como el del sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo superintendente tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo".

Por otra parte, es necesario recordar que el D.S. N° 28138 de 17 de mayo de 2005, modificado por el Artículo Único del D.S. N° 28392 de 6 de octubre de 2005, establecen la admisión de fotocopias simples en remplazo de las fotocopias legalizadas exigidas para la gestión de sus trámites, reservándose la prerrogativa de exigir la presentación del original, cuando así se considere necesario para fines de verificación. En virtud a dicha norma legal las autoridades administrativas están obligadas a valorar la prueba presentada en fotocopias simples, en aplicación del principio de verdad material que rige el procedimiento administrativo, y el de impulso de oficio.

En ese orden, el art. 81 del Cód. Trib. dispone: "Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas. 2. Las que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa. 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención".

En el caso de autos, se tiene que el 20 de junio de 2012, el contribuyente presentó ante la administración tributaria (en fotocopias simples y dentro del plazo establecido) la totalidad de la documentación requerida en la orden de verificación, conforme consta en el acta de recepción de documentación de fs. 12 del anexo 3. En lo que concierne a la Factura N° 787 de 15 de marzo de 2010, motivo de la presente impugnación, presentó el documento para certificación de servicios, certificaciones de pantalla del sistema contable, estado de cuenta, compras y ventas reportadas por sus clientes, consultas de dosificación (sin) contrato de prestación de servicios, orden de pago, detalle de movimiento de la transacción, certificado y certificaciones emitidas por el Banco Bisa (fs. 42 a 74 Anexo 3), documentación que no mereció ninguna observación por parte de la administración tributaria, es más, la resolución determinativa emitida expresamente señala que la observación al crédito fiscal surgió debido a que el sujeto pasivo no hubiese demostrado que la transacción efectivamente se haya realizado.

Posteriormente en instancia de alzada, el contribuyente presentó nuevamente la documentación citada precedentemente, esta vez con el sello "copia fiel del original", consistente en Factura N° 787, emitida por Rafael Sánchez Michel a Repsol YPF GLP de Bolivia S.A., por la suma de Bs 6.000; Certificado emitido por el Banco Bisa respecto a la indicada transacción, comprobantes de pago, términos y condiciones de



contratación con el proveedor de la factura observada, más el Cheque de Gerencia N° 0107636 del Banco Bisa S.A. de 31 de marzo de 2010, con la orden de pago a Rafael Sánchez Michel (fs. 142 a 174 anexo 1).

Lo anteriormente relacionado permite concluir que, los descargos presentados en segunda instancia, fueron presentados anteriormente durante la etapa de revisión, de ahí que en alzada no se requería cumplir con los requisitos establecidos en el art. 81 del Cód. Trib., debe considerarse además que dicha disposición legal si bien limita la interposición de la prueba, este debe ser aplicado en relación con los principios de verdad material que es rector del procedimiento administrativo y de oficialidad o impulsión de oficio; en consecuencia la autoridad demandada, al compulsar y valorar los descargos presentados a la Factura N° 787, no ha infringido la citada norma legal.

Por otra parte, es importante puntualizar que la observación del crédito fiscal en el presente caso, surgió debido a que el sujeto pasivo no ha demostrado que la transacción efectivamente se ha realizado, en cumplimiento a lo dispuesto por el art. 8 de la L. N° 843, art. 8 del D.S. N° 21530 y lo establecido en los numerales 4 y 5 de la L. N° 2492, así señala la resolución determinativa emitida, en ese contexto y a fin de resolver corresponde precisar lo siguiente:

Que el art. 70.4 del Cód. Trib. Boliviano, sobre las obligaciones tributarias del sujeto pasivo dispone: "Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas".

A su vez, la L. N° 843 en su art. 8, establece: "Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el art. anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen", precepto concordante con el art. 8 del D.S. N° 21530 (RIVA), que dispone: "El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8 inciso a) de la L. N° 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo".

De la normativa precedentemente expuesta y los antecedentes administrativos, se advierte que notificado el contribuyente con la orden de verificación, se apersonó ante la administración tributaria y presentó documentación e información (copias simples), entre otras, la Factura N° 787 de 15 de marzo de 2010, emitida por Rafael Sánchez Michel, por Bs. 6.000.-, por concepto de pago por servicios de seguridad brindados en instalaciones de la empresa Repsol (fs. 41 Anexo 3), el documento para certificación de servicios, certificaciones de pantalla del sistema contable, estado de cuenta, contrato de prestación de servicios, orden de pago, certificado y certificaciones emitidas por el Banco Bisa (fs. 42 a 74 anexo 3); documentación que ha permitido establecer que el pago efectuado por el sujeto pasivo a Rafael Sánchez Michel por concepto de prestación de servicios de seguridad brindado en instalaciones de la empresa Repsol GLP de Bolivia S.A. se encuentra registrado en el Estado de Cuenta del Banco Bisa; de igual manera la Orden de Pago emitida por Repsol evidencia que instruyó el pago de Bs 6000; mediante Transferencia N° 2000000120, a Rafael Sánchez Michel, sustentado también en el certificado y certificaciones emitidos por el Banco Bisa.

Por otra parte, en el término probatorio abierto en instancia de alzada, el contribuyente presentó la documentación que lleva el sello "copia fiel del original", la misma que ya fue presentada oportunamente en etapa de verificación, consistente en Factura N° 787, emitida por Rafael Sánchez Michel a Repsol YPF GLP de Bolivia S.A., por la suma de Bs. 6.000.-, Certificado emitido por el Banco Bisa respecto a la indicada transacción, comprobantes de pago, términos y condiciones de contratación con el proveedor de la factura observada, más el Cheque de Gerencia N° 0107636 del Banco Bisa S.A. de 31 de marzo de 2010 (fs. 142 a 174 Anexo 1); por lo que se concluye que el sujeto pasivo con la documentación aportada demostró que la transacción se realizó efectivamente, que se efectuó el pago por la compra del servicio, justificando la operación con los respaldos bancarios que hace a la transacción, de ahí que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al resolver el Recurso Jerárquico deducido por el sujeto pasivo decidió revocar parcialmente la Resolución de Alzada, dejando sin efecto la depuración de crédito fiscal IVA correspondiente a la factura N° 787, porque evidenció la existencia de documentación que sustenta la efectiva realización de la transacción en relación a la factura antes señalada, por consiguiente cumple con los requisitos establecidos en los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530.

Ahora bien, en cuanto al argumento que las capturas de pantalla de sistema, no pueden considerarse como documentos probatorios que demuestren la efectiva transacción en la compra en relación a la factura observada, corresponde señalar que el Parág. II del art. 77 de la L. N° 2492 (C.T.B.) establece que "Son medios legales de prueba los medios informáticos y las impresiones de la información contenida en ellos..."; por consiguiente los mismos pueden invocarse como medios legales de prueba, constituyéndose en elementos materiales con contenido probatorio.

Del análisis precedente, se evidencia que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, compulsó y valoró correctamente la documentación contable, financiera y contractual con respecto a la citada factura, por la cual corroboró que el proveedor del servicio de seguridad brindado en instalaciones de la empresa Repsol GLP de Bolivia S.A. emitió la factura y recibió el pago por la transacción.

#### VI. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se concluye lo siguiente:

Que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1587/2013 de 27 de agosto, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, correspondiendo desestimar la pretensión de la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 51 a 58, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



136

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Santa cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas 47 a 54, en la que la administración tributaria impugna la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1457/2013 emitida el 13 de agosto de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 79 a 82 vta., réplica de fs. 87 a 90 vta., dúplica de fs. 97, apersonamiento y contestación de fs. 98 a 108 vta., presentada por Anita Kohn de Vaca Diez en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria demandante señaló que notificada con la resolución jerárquica plantea la presente demanda por ser lesiva a sus intereses.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que la autoridad demandada realizó una interpretación ambivalente de la norma cuando resolvió anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0294/2013 de 26 de abril, disponiendo la nulidad de obrados con reposición hasta la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01245-00554/2012 inclusive, para que la administración tributaria realice una valoración razonable de la documentación aportada por el sujeto pasivo conforme a los requisitos esenciales establecidos en el art. 96-I del Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.).

Bajo el epígrafe “sobre los supuestos vicios en etapa administrativa” señaló que el art. 35-I de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), aplicable supletoriamente, no permite declarar la nulidad de un acto a actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley, lo cual implica un reconocimiento al principio de especificidad o taxatividad, en ese sentido, la Autoridad General de Impugnación Tributaria ha determinado erróneamente y de manera totalmente discrecional una nulidad inexistente porque la Vista de Cargo fue dictada por autoridad competente, determina claramente el objeto posible, porque establece el resultado del proceso de determinación correspondiente a la Orden de Verificación 0011OVE01245 emitida para la verificación de los hechos y elementos específicos del débito fiscal IVA y su efecto en el IT del periodo fiscal septiembre/2008, en ese sentido, mal podría afirmarse que no se contemplan los hechos y actos verificados.

Anotando “de los supuestos vicios de anulabilidad de la vista de cargo” y transcribiendo un párrafo de la resolución jerárquica contenido en la pág. 27, señaló que a efectos de demostrar claramente la inexistencia de vulneración de los derechos fundamentales del contribuyente, la revisión y lectura de la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01245-00554/2012, evidencia que valoró los hechos y actos y “además de que fundamenta los reparos realizados por la Administración Tributaria donde se encuentra sustento en la Resolución Determinativa 17-00564-12 de 27 de diciembre de 2012” (sic). A ese efecto, la misma resolución incluso remite el análisis y valoración técnica plasmado en el informe de conclusiones SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/03839/2012 y como se puede evidenciar, la resolución determinativa con el informe, contienen todos los elementos y requisitos necesarios para dar legalidad al acto administrativo, es más, cumplen con las siguientes reglas y procedimientos: 1) haberse sometido a una revisión, 2) haberse valorado las pruebas aportadas por el solicitante, 3) haberse sustentado en disposiciones jurídicas aplicables y, 4) haberse sustanciado ante un proceso justo y equitativo, haciendo el recurrente uso del derecho a la defensa, al interponer el recurso de alzada en tiempo oportuno.

No obstante lo anterior, puso en consideración, que la contribuyente Anita Kohn de Vaca Diez no declaró el total de sus ventas y omitió el pago de tributos que alcanzan a su actividad, coligiéndose que no fueron vulnerados los derechos previstos por el art. 68 del C.T.B., porque se encontraba en pleno conocimiento de la tramitación del procedimiento en toda la fase administrativa, por lo que la resolución jerárquica no se encuentra adecuada a la realidad de los hechos.

Continuó su extensa argumentación apuntando que en lo que se refiere al principio de derecho a la defensa, el mismo se traduce en la posibilidad de contar con los medios igualmente adecuados para tal efecto, implicando ello que las partes tengan conocimiento oportuno de los actuados procesales y sobre todo, de las resoluciones definitivas que determinan en derecho de las partes y causan estado, en el caso, comparando con las definiciones de los derechos constitucionales que supuestamente fueron vulneradas, está demostrado que la administración tributaria, otorgó los plazos y condiciones establecidos en la ley para que la contribuyente presente la documentación y las pruebas y los descargos que estimara convenientes y en ese sentido, la AGIT no ha valorado e interpretado correctamente el caso.

Señalando que en la página 27, la AGIT mencionó que la administración tributaria prescindiendo de la información de la contribuyente, aplicó presunciones sin emitir pronunciamiento cabal sobre los medios que dieron lugar a tal decisión y que la vista de cargo no desvirtuó en su totalidad la documentación presentada, al haberse limitado a señalar que no se presentaron kardex de inventario y también, que no contaba con registros contables y que las facturas de venta no detallaban con precisión el producto, puso en consideración lo resuelto por la alzada haciendo un correcto análisis respecto a la falta de valoración de los descargos y la vulneración del derecho a la defensa y al debido proceso, enunciando que la administración tributaria, en el proceso de determinación, demostró fehacientemente la configuración del hecho generador de la obligación tributaria, con accesorios y la sanción por la calificación de la conducta porque el sujeto pasivo omitió el pago de tributos que alcanzan a su actividad, además de mencionar que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa, cumple con los requisitos establecidos en los arts. 96 y 99-II del C.T.B., y observando que se encuentran debidamente fundamentados los hallazgos verificados durante el desarrollo de dicho procedimiento, sin que el sujeto pasivo hubiera aportado, en la etapa probatoria, los documentos que respalden el débito fiscal IVA y su efecto en el IT.

Afirmó que la valoración realizada por la autoridad demandada es subjetiva y errónea, ya que de los papeles de trabajo e informes que cursan en el expediente administrativo, que fueron de conocimiento del contribuyente, se evidencia el correcto procedimiento y debida fundamentación realizada. Al efecto, señaló que el contribuyente presentó parcialmente la documentación requerida como consta en el Acta de Recepción de 25 y 27 de septiembre de 2012; asimismo, presentó la nota con NUI 5317/2012, en la que indicó que no cuenta con kardex de entradas y salidas por ítem. Al no haber presentado la documentación, la solicitud fue reiterada otorgándole un nuevo plazo hasta el 17 de octubre de 2012, puesto que de la documentación presentada se realizó el análisis y verificación de la información enviada por la Aduana Nacional de Bolivia, debido a la no presentación de documentación contable y kardex de inventarios por el sujeto pasivo, por lo que "no se pudo proceder con la verificación y análisis de su movimiento de entrada y salidas de sus inventarios de las cuentas que involucran el registro contable de las compras importadas y el seguimiento de las ventas facturadas de estas que de acuerdo a procedimientos respecto a:" (sic). Análisis y revisión de control de inventarios de entradas y salidas de almacenes: no se pudo realizar el análisis de los ingresos y salidas de mercadería de los almacenes del contribuyente debido a que no presentó kardex de inventario, registros contables y las facturas de ventas que no se detalla con precisión en producto, por lo que el contribuyente debió llevar un control de su inventario por ítem, tal como lo dispone el inciso a) de la R.A. N° 05-418-92 que indica textualmente "mantener registros de control permanente del inventario de todos los ítems o art.s que conforman su activo realizable, bien sea mediante sistemas manuales (kardex o bincards) y además va concatenado con el art. 45 del Cód. Com., (concentración y anotación de periodos).

Con relación a las pólizas de importación no reportadas en libro de compras IVA, se puede evidenciar el correcto registro de las mismas en el libro de compras IVA, obteniendo como resultado del análisis, evidencia de que el contribuyente registró todas las pólizas en la base de datos entregada por la Gerencia de Fiscalización "por lo que realiza la comparación de la suma total de sus compras registradas en sus libros de compras (IVA) con la casilla (Cod) 26 del Formulario 200 (IVA) sin encontrar la diferencia alguna pues entre estos se confirma que el contribuyente declaró el crédito fiscal de todas estas pólizas de mercaderías verificándose que las pólizas de importación fueron registradas de forma incorrecta en el Libro de Compras IVA y el Da Vinci" (sic). Continuó indicando que del análisis de las pólizas de importación y libros de compras IVA, se afirma que se realizó la comparación de las ventas declaradas con el total de sus importaciones en el periodo observado, determinando que el contribuyente reporta ingresos muy por debajo del valor de las mercancías importadas, lo que evidencia que esas mercancías no fueron vendidas en un 100%, pues se entiende que el resto de la mercadería debería formar parte de su inventario, registros contables, incumpliendo por parte del contribuyente con lo que establece la R.A. N° 05-418-92 referente al control de inventarios de mercaderías, que tiene relación con el Código de Comercio. No se logró verificar el destino de la mercancía importada en cantidad, lotes y precios de ventas de la mercancía considerándose la diferencia como el costo de adquisición de la mercadería que fue observada por ventas no facturas establecidas en los arts. 3 (sujeto pasivo), 4 (el hecho imponible), 72 (objeto) de la L. N° 843 y el art. 76 del C.T.B. (carga de la prueba).

Señaló que también se puede verificar que se realizó una correcta determinación de ventas no declaradas por importación de mercancía, por ello, erróneamente la AGIT, mencionó en su pág. 25 que única y exclusivamente se basó en pólizas de importación o Declaraciones Únicas de Importación (DUI) que contiene el IVA pagado por importaciones, puesto que el sujeto pasivo importó mercadería con destino a su comercialización, considerándose el tipo de mercancía y su valor, habiéndose perfeccionado el hecho generador que configura los tributos por los cuales se constituye en sujeto pasivo del IVA y del IT, tal como señala la norma legal, se identificó que el contribuyente realiza importaciones y no declara sus ventas, por lo que al tener efectos tributarios, corresponde determinar las ventas no facturadas sin el derecho al cómputo de crédito fiscal alguno, en aplicación a lo dispuesto por el art. 12 de la L. N° 843, por lo que se tomó el valor de la mercadería, del IVA pagado más el 87% restante del valor de la mercadería en aplicación del art. 5 de la L. N° 843, por lo que las diferencias encontradas entre sus ventas, según las declaraciones juradas (F-200) y el valor de la mercadería que ingresada al país y nacionalizada mediante Pólizas de

Importación por lo que se aplicó el Margen de Utilidad Bruta (MUB) como se puede evidenciar en el cuadro 4 de la vista de cargo, determinándose como ventas no facturadas. Añadió que cabe mencionar que es obligación del contribuyente, respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros contables (estados financieros, entre otros), y especiales (kardex entre otros), u otros instrumentos públicos conforme el art. 70-4) del C.T.B., norma que se complementa con el código de comercio, por lo que existió una valoración puntual de la documentación a la Orden de Verificación 0011OVE01245 con relación al débito fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al seguimiento de mercancía importada.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque en todas sus partes la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 01457/2013 de 13 de agosto de 2013 y se mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa ARIT SCZ/RA 0294/2013.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 28 de marzo de 2014, que cursa de fs. 79 a 82 vta., señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos, toda vez que el enfoque desarrollado por la demandante, pretende inducir en error a esta Sala Plena, considera necesario puntualizar lo siguiente:

De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos, se evidencia que la Administración Tributaria, el 7 de septiembre de 2012, inició el proceso de determinación a Anita Kohn de Vaca Diez, con Orden de Verificación 0011OVE01245, bajo la modalidad Verificación específica Débito Fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al periodo fiscal octubre de 2008; al efecto, mediante nota SIN/GGSC/DF/NOT/VE/00524/2012, solicitó la entrega de Libros de Compras y Ventas IVA, Declaraciones Juradas Formularios 200 (IVA) y 400 (IT), Pólizas de Importación con sus documentos de respaldo y el ingreso a almacenes; estados financieros y formulario 150 (gestiones 2007 y 2008), hoja de costos, kárdex por ítem de entradas y salidas, extractos bancarios; libros de contabilidad, estado de costo de la mercadería vendida. Adicionalmente, el 15 de octubre de 2012, mediante requerimiento 107919, solicitó notas fiscales de respaldo al débito fiscal IVA, comprobantes de ingresos y egresos y traspasos, libros diario y mayor, kardex.

De la misma revisión, se evidencia que la contribuyente, según consta de las Actas de Recepción de Documentos de 27 de septiembre, 16 y 17 de octubre de 2012, presentó la documentación solicitada por la administración tributaria, con excepción de las hojas de costos y los kardex por ítems de entradas y salidas de los productos. La administración tributaria, a partir de las pólizas de importación, elaboró los papeles de trabajo que llevan los títulos "Base de DUI de la ANB & Libros de Compras IVA (Fisco y Da Vinci) y "Determinación del Margen de Utilidad".

Lo descrito precedentemente, tiene origen en el trabajo de campo realizado por la administración tributaria en el que determinó ventas no declaradas a partir de la tabulación de las DUI C-25029, C-25033, C-25078, C-68370 y C-15686 de las que obtuvo el IVA pagado por importación, cuya sumatoria en el periodo septiembre/2008, alcanza a un total de Bs 128.110, impuesto que dividido entre la alícuota del 13%, convirtió en el valor de importación que alcanza a Bs 1.474.746.- comparando este importe con las ventas declaradas en el Formulario 200 (IVA) que es de Bs 652.990, estableció la diferencia de Bs 747.371.15.- en definitiva, a esa diferencia aplicando el porcentaje del Margen de Utilidad Bruta del 19,93%, adicionó el monto de Bs 6.740.92; llegando a establecer las ventas no declaradas en Bs 38.942, que sirvió como base imponible para el IVA e IT.

Asimismo, se establece que la Administración Tributaria, para la determinación de las ventas no declaradas y la consecuente deuda tributaria, se basó única y exclusivamente, en las pólizas de importación o declaraciones únicas de importación (DUI) que contiene el IVA pagado por importaciones, sin considerar que estas importaciones fueron declaradas por la contribuyente en el Libro de Compras IVA y verificadas por la Administración Tributaria; además, la contribuyente, entre otros documentos contables, presentó los Estados Financieros practicados al 31 de diciembre de 2008, en los que expone la cuenta de inventarios en el rubro activo realizable del balance general, una suma de Bs 7.752.949,83; como inventario final, empero la administración tributaria, en la vista de cargo, señala contrariamente que las mercaderías importadas, no fueron vendidas en un 100% y, que además, el resto de la mercadería debió formar parte de sus inventarios, ya sea como mercadería o como activo fijo, pese a que la recurrente, como se señaló, refleja en sus Estados Financieros, la cuenta de inventarios.

Lo anterior revela que la Administración Tributaria, no consideró la información contable presentada por la contribuyente en su verdadera dimensión, realizando una interrelación entre la misma, más cuando como respaldo a la observación de los inventarios, la recurrente presentó los Formularios 150 (DDJJ de Inventarios Físicos), correspondiente a las gestiones 2007 y 2008, que cursan a fs. 139 y 140 de los antecedentes administrativos (Cuerpo 1/2) del expediente AGIT/1257/2013/SCZ-0299/2013 que pertenece a la Orden de Verificación 0011OVE01238 del periodo marzo/2008, formularios que en el inciso e) del rubro 2, reflejan la información de existencias al inicio de cada gestión.

Añadió que cabe precisar que el sujeto pasivo impugnó ante la instancia de alzada la R.D. N° 17-00562412 y no así la Vista de Cargo que evidentemente, es una actuación preliminar que en virtud de lo dispuesto por el art. 96-I del C.T.B., debe fundamentar la Resolución Determinativa, lo cual conlleva a que dicho acto preliminar debe estar suficientemente fundamentado. No obstante, es preciso reiterar que en el presente caso, la administración tributaria, prescindió de la información presentada por el contribuyente y aplicó presunciones, desechando la información presentada sin emitir pronunciamiento cabal sobre los motivos que dieron lugar a tal decisión, así, se observa que la vista de cargo no desvirtuó en su totalidad la documentación presentada, limitándose a señalar que no se presentó kardex de inventario, señalando además, que no se cuenta con registros contables y "que las facturas de venta no detallan con precisión el producto", situación que no resulta cierta.

Con esos antecedentes, agregó que se concluye que conforme con la normativa citada, existió ausencia de una valoración razonable de la prueba en su conjunto, señalando con claridad y conforme a lo cursante en el expediente, los motivos que llevan a desestimarla, además de las inconsistencias en la determinación de la base imponible del IVA e IT en la vista de cargo, que ocasionó indefensión en el sujeto pasivo,

considerándose pertinente subsanar el procedimiento a fin de evitar la vulneración de la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa, consagrados en los arts. 115-II, 117-I, 119-II de la C.P.E. y 68-6) del C.T.B., en el marco de lo previsto en el art. 36 de la LPA.

En atención a lo expuesto, se puede verificar que los argumentos de la demandante no son evidentes, de modo que la resolución jerárquica, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable por lo que se ratificó en todos y cada uno de sus fundamentos.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

#### III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 98 a 108 vta., se apersonó voluntariamente al proceso Anita Kohn de Vaca Diez, y señaló que en el momento de fundamentar su irrisoria y confusa demanda, la administración tributaria omitió mencionar los actos ilegales y arbitrarios realizados durante el proceso determinativo, que vulnera el principio de legalidad que establece que no puede crearse, modificarse o extinguirse el tributo y sus elementos esenciales, porque no hay tributo sin ley, toda vez que se ha pretendido realizar una determinación forzada sin que exista o hubiera nacido el hecho generador del tributo conforme a ley. Apuntó que si bien es cierto que el contribuyente debe probar documentalmente sus transacciones y operaciones, también, es obligación de la administración tributaria probar de forma fehaciente la determinación que realiza en cumplimiento de lo previsto por el art. 76 del C.T.B.

De los antecedentes administrativos que forman parte del procedimiento determinativo, posterior recurso de alzada y jerárquico, se tiene que entregó, ofreció y ratificó como prueba documental el libro de ventas IVA de enero a diciembre de la gestión 2008, libro de compras IVA, declaraciones juradas F-200 y F-500, pólizas de importación y su documentación soporte, talonarios de facturas de ventas de enero a diciembre, en todos los casos de la gestión 2008, formularios 150 de las gestiones 2007 y 2008, extractos bancarios de enero a diciembre/2008, libros mayores de las cuentas gestión 2008, cuadros de control de entradas y salidas de mercancías de la gestión 2008, estados financieros y dictamen de la gestión 2008, la cual no mereció valoración alguna por la administración tributaria, que tanto en la vista de cargo, resolución determinativa y demanda contencioso administrativa, da a entender que no se ha presentado ningún tipo de documentación, lo cual está completamente alejado de la verdad, toda vez que se debió analizar, valorar y compulsar esos documentos oportunamente, a efectos de precautelar el cumplimiento del principio y garantía constitucional del debido proceso y el derecho a la defensa, demostrándose que se ha desembocado en una errónea determinación sobre una simple y llana presunción de que todas las importaciones de esa gestión habrían sido vendidas en ese mismo periodo dando lugar a un cargo tributario inexistente, sin considerar que la mayor parte de las importaciones tienden a mantener en stock el negocio para proveer a los clientes de mercancía en periodos de tiempo razonables y generalmente posteriores al de la propia importación.

Es así que no se han considerado por ejemplo, las ventas de mercancía importada en el periodo marzo de 2008, que ha sido comercializada, facturada y declarada durante las gestiones 2009, 2010, 2011 ó 2012, habiendo en dichos periodos, sido efectivo el pago de los impuestos IVA e IT, conforme a ley y conforme consta en su documentación contable.

Contrariamente a lo observado por la administración tributaria en la fundamentación de su demanda, conforme se hizo constar oportunamente desde el momento de la remisión de la documentación requerida en la orden de verificación y en el momento de la presentación de descargos a la vista de cargo, dejó expresa constancia y demostró documentalmente que adoptó la metodología de inventario periódico, que es aceptada y reconocida, por la que se registran las operaciones de compra y venta de mercancías; es decir, que cada transacción realizada se encuentra registrada en el Inventario que se ha entregado a la administración tributaria, el mismo que además, guarda plena relación y coincidencia con los libros de compras y ventas, mayores y estados financieros y demás documentación contable, la que demuestra fehaciente e indubitadamente que la mercancía vendida ha sido declarada y que debió necesariamente ser considerada y valorada a momento de dictar resolución.

Continuó señalando que otro hecho relevante, es el referido a la metodología de determinación, toda vez que, de acuerdo a lo expresado en la resolución determinativa, se habría realizado aplicando el método de base cierta; es decir, en razón de los documentos e información que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. en el presente caso, pese a que fueron entregados los documentos contables que respaldan las operaciones realizadas, así como los saldos que se han mantenido en el inventario, la administración tributaria, apartándose de dicha documentación, presumió la existencia de ventas no declaradas únicamente con base en las importaciones, extremo que no es legal ni lógico, puesto que tal presunción no se encuentra respaldada por ningún tipo de prueba ni por disposición legal que resguarda el derecho al debido proceso del contribuyente, toda vez que todas y cada una de las afirmaciones deben confrontarse con los hechos y los documentos probatorios a efectos de determinar su veracidad y fundar la resolución determinativa, en caso contrario, el acto administrativo resulta viciado de nulidad; en consecuencia, no ha existido una determinación de forma directa e indubitable de la base imponible, que tenga o guarde relación con la documentación contable presentada o con algún otro medio de prueba que respalde los reparos establecidos por la Administración.

Añadió que en la instancia de alzada, presentó en la audiencia de alegatos orales parte de la mercancía que aún permanecía como saldo en almacenes, lo que demuestra que la administración estaría pretendiendo el cobro de impuestos sobre mercancía no vendida y cuando el hecho generador del tributo no había ocurrido, lo que además, se encuentra respaldado por los libros y documentos contables presentados a la administración tributaria que no los consideró, generando un cargo que únicamente respalda en supuestos y presunciones determinando a ciencia cierta, que el método aplicado sea el de base presunta.

Por lo anteriormente expuesto, es por demás evidente, que la administración tributaria de forma incongruente ha eludido referirse específicamente al análisis de las normas legales y documentos probatorios que sustenten el reparo determinado; consecuentemente, se demuestra la vulneración al debido proceso viciando de nulidad el procedimiento.

A continuación, mencionando sentencias constitucionales y resoluciones jerárquicas, argumentó respecto a la nulidad de la vista de cargo, de la resolución determinativa y la vulneración del debido proceso y de la verdad material.

#### III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda y se disponga el archivo de obrados.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, la Administración Tributaria demandante controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de anular la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo 7912-011OVE01245-00554/2012 y ordenando que realice una valoración razonable de la documentación aportada por el sujeto pasivo conforme a los requisitos esenciales establecidos en el art. 96-I del C.T.B., porque considera que fue dispuesta sin que exista norma que así disponga. Añadió que la vista de cargo CITE: 7912-011OVE01245-00554/2012, valoró los hechos y actos y fundamentó los reparos. Que la contribuyente presentó parcialmente la documentación requerida porque no cuenta con kardex de entradas y salidas por ítem a pesar del mandato del inciso a) de la resolución administrativa 05-418-92, norma que además, va concatenada con el art. 45 del Cód. Com. (concentración y anotación de periodos).

Por su parte, la AGIT sostiene que la nulidad dispuesta emerge de la no consideración de la información contable presentada por la contribuyente en su verdadera dimensión y realizando una interrelación entre la misma; que por ese motivo, la Administración Tributaria se basó única y exclusivamente, en las Pólizas de Importación o Declaraciones Únicas de Importación (DUI) sin considerar que la contribuyente entregó sus Estados Financieros practicados al 31 de diciembre de 2008, en los que expone la cuenta de inventarios en el rubro Activo Realizable del Balance General, ocasionando indefensión en el sujeto pasivo por lo que consideró pertinente subsanar el procedimiento a fin de evitar la vulneración de la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa, consagrados en los arts. 115-II, 117-I, 119-II de la C.P.E. y 68-6) del C.T.B., en el marco de lo previsto en el art. 36 de la LPA.

Finalmente, el tercero interesado solicitó se desestime la demanda, apuntando que entregó, ofreció y ratificó como prueba documental su documentación contable, que no mereció valoración alguna por la Administración Tributaria desembocando en una errónea determinación sobre una simple y llana presunción de que todas las importaciones de esa gestión habrían sido vendidas en ese mismo periodo dando lugar a un cargo tributario inexistente, sin considerar que demostró documentalmente que adoptó la metodología de Inventario Periódico, de modo que cada transacción realizada se encuentra registrada en el Inventario que se ha entregado a la Administración Tributaria, motivo por el cual, la metodología de determinación—que se señaló como base cierta—finalmente, presumió la existencia de ventas no declaradas únicamente con base en las importaciones, con lo que sería base presunta, viciando de nulidad todas las actuaciones cumplidas.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución en el marco de la controversia planteada, la revisión de los antecedentes informa lo siguiente:

##### Anexo 2 de la Administración Tributaria.

En ejecución de la Orden de Verificación 0011OVE01245 de 7 de septiembre de 2012, para la investigación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada por el periodo octubre de 2008, la administración tributaria con nota SIN/GGSC/DF/NOT/VE/00524/2012 de 8 de agosto de 2012, cursante de fs. 4 a 5, solicitó a la contribuyente, entrega de documentación complementaria a las Órdenes de Verificación 0011OVE01236 a 0011OVE01247. Entre otros documentos solicitó Kárdex por ítem de entradas y salidas de los productos en Formato Excel, en físico y magnético (original y fotocopia) del 01/01/2008 al 31/12/2008.

Las Actas de recepción de documentos de fs. 26 a 29, reportan la entrega, el 25 y 27 de septiembre de 2009 y 16 y 17 de octubre de 2012, del libro de ventas IVA de enero a diciembre de la gestión 2008, libro de compras IVA, declaraciones juradas F-200 y F-500, pólizas de importación y su documentación soporte, talonarios de facturas de ventas de enero a diciembre, en todos los casos de la gestión 2008, Formularios 150 de las gestiones 2007 y 2008, extractos bancarios de enero a diciembre/2008, libros mayores de las cuentas gestión 2008, cuadros de control de entradas y salidas de mercancías de la gestión 2008, estados financieros y dictamen de la gestión 2008.

Con nota de 16 de octubre de 2012, cursante a fs 31 a 32, la contribuyente señaló que la empresa unipersonal Waco Importaciones y Representaciones, que representa—en calidad de información adicional—señaló: "...7. En lo concerniente al formulario 150 de presentación de inventarios, ya fue presentado anteriormente, de ambas gestiones, y sus respectivas fotocopias, como cursan en la cara de entrega de la documentación...".

##### Anexo 3.

En el Informe Final SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/02737/2012 de 13 de noviembre de 2012, se deja constancia que el objetivo del trabajo de auditoría tributaria tuvo alcance a: i) análisis de las observaciones proporcionadas por la gerencia de fiscalización, II) régimen fiscal al que se encuentra sujeto el contribuyente, III) análisis del control de inventarios entradas y salidas de mercadería, IV) comparación y análisis de pólizas de importación versus Libro de Compras IVA, v) comparación y análisis de las ventas según registros contables, Libros de Ventas IVA y Declaraciones Juradas (DDJJ) y, vi) verificación y análisis de la información extraída del sistema integrado SIRAT II.

En dicho informe fueron analizadas las cinco pólizas detalladas en el Cuadro 1, y se da cuenta que el proceso surgió por las diferencias identificadas al comparar anualmente el total del valor de importaciones del contribuyente con sus DDJJ, determinando que el contribuyente vende menos de lo que importa por lo que recomienda revisar inventario de mercadería.

También se consideró que el contribuyente presentó parcialmente la documentación requerida y que informó que no cuenta con kardex de entrada y salida por ítem.

El punto III.2. Análisis de la documentación, refleja la documentación revisada en la que no se incluyeron los Estados Financieros de la gestión 2008, y concluye que el contribuyente no presentó la documentación requerida.

Finalmente, se concluyó que existía diferencia entre el valor de la mercadería importada y las ventas según las declaraciones juradas y que el resto de la mercancía debería formar parte de sus inventarios, sea como mercadería o activo fijo.

Finalmente, se emitió la vista de cargo 7912-011OVE01245-00554/2012 de 13 de noviembre, que en el punto hechos, actos, datos, elementos y valoraciones, acápite en el que se reflejaron los antecedentes de la verificación efectuada, el procedimiento cumplido, el detalle de la documentación requerida a la contribuyente, que esta entregó parcialmente la documentación y que informó que no contaba con kardex de entradas y salidas por ítem, y finalmente, se ratificó lo informado anteriormente, estableciendo – sobre base cierta - una deuda tributaria de 12.621 UFV por el periodo octubre/2008, emergente de ventas no declaradas porque no se logró verificar el destino de la mercadería importada en cantidad, lotes y precio de ventas.

Finalmente, se emitió la resolución determinativa 17-00564-12 de 27 de diciembre de 2012, en la que, con relación a los descargos presentados se concluyó que los kardex de inventarios presentados por la contribuyente, reflejan únicamente la valuación y no las entradas y salidas de cada uno de los productos; que no se encuentran notariados vulnerando los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com., y que por eso carecen de validez probatoria. Con ese argumento se ratificó la vista de cargo.

Planteado recurso de alzada por la contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, confirmó la resolución determinativa, con resolución del recurso de alzada ARIT/SCZ/RA 0294/2013 de 26 de abril, contra la que se planteó el recurso el recurso jerárquico de fs. 109 a 125 vta., que fue resuelto con el acto administrativo-tributario impugnado en el presente proceso, en el que la AGIT anuló la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la vista de cargo 7912-011OVE01245-00554/2012 inclusive y ordenó que la Administración Tributaria realice una valoración razonable de la documentación aportada por el sujeto pasivo conforme a los requisitos esenciales establecidos en el art. 96-I del C.T.B.

Así se dio origen al presente proceso contencioso administrativo, en cuyo trámite se observó el procedimiento de puro derecho, hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

En el caso concreto, la Administración sostiene que la vista de cargo emitida es un acto válido que no debió ser anulado. A efecto de resolver la pretensión deducida por la demandante, corresponde efectuar las siguientes precisiones:

##### V.1. Respecto a las nulidades y el principio de legalidad o especificidad.

La administración tributaria demandante, señala que no es correcta la nulidad dispuesta por la autoridad demandada porque no está sustentada en una disposición legal expresa y que en el caso, la vista de cargo fue dictada por autoridad competente; determina claramente el objeto posible cuando establece el resultado del proceso de determinación por lo que mal podría afirmarse que no se contemplan los hechos y actos verificados.

Conforme a la definición del Servicio de Impuestos Nacionales, la vista de cargo es “un acto administrativo de la administración tributaria que contiene los resultados de las actuaciones de control y verificación, fijando la base imponible sobre base cierta o presunta, según corresponda. Es el documento que fundamenta la resolución determinativa, deberá contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones”<sup>1</sup>, cuya ausencia conforme con el art. 96-I III del C.T.B., es sancionada con expresa nulidad, por ello, no es evidente lo afirmado por el demandante.

##### V.2. Sobre los requisitos de forma de la vista de cargo.

Conforme a la previsión del art. 96-I del C.T.B., la Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.

Corresponde entonces, analizar qué se entiende por hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, recurriendo para ello al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, así se tiene que hecho es acción u obra, acto es el ejercicio de la posibilidad de hacer, dato es el antecedente necesario para el conocimiento exacto de algo o para deducir las consecuencias legítimas de un hecho; elemento es el fundamento, móvil o parte integrante de algo y, valoración es la acción y efecto de valorar; es decir, valorar, reconocer, estimar el valor o mérito de algo o alguien.

Teniendo en cuenta que la fiscalización, definida por el art. 104 del C.T.B., tiene como finalidad investigar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes, los resultados preliminares (vista de cargo) deben ser expresados con el mayor detalle, primero por el cumplimiento de la norma de orden público (debido proceso) y segundo, para posibilitar el ejercicio del derecho a la defensa si así lo estima conveniente el contribuyente, quien adicionalmente, está protegido por el derecho constitucional de no estar obligado a declarar contra sí mismo.

En ese marco, se concluye que la vista de cargo, debe bajo sanción de nulidad, exponer con claridad y detalle los hechos con relevancia tributaria atribuidos al contribuyente que denoten que incumplió con sus obligaciones impositivas, con detalle de las acciones y todos sus elementos, así como un análisis de los documentos aportados por el contribuyente y los obtenidos por la Administración Tributaria, su valoración y sus conclusiones, con expresa fundamentación de por qué no se los considera idóneos a los fines señalados.

En autos, se tiene que la vista de cargo sostiene que la contribuyente importó herramientas con destino a su venta y que no presentó inventarios en la forma solicitada por la Administración Tributaria con base en la Resolución Administrativa 05-418-92 de 16 de septiembre de 1992, emitida a la luz del Código Tributario aprobado con L. N° 1340, y con base en el abrogado art. 139, que resulta inaplicable al caso; sin embargo, no se efectuó valoración alguna de los estados financieros aportados por la contribuyente, con el argumento de tratarse de fotocopias simples, con criterio formalista que vulnera el principio de verdad material, consecuentemente, la nulidad dispuesta por la autoridad jerárquica fue correcta.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por la administración tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la resolución de resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1457/2013 de 13 de agosto.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 13 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendiola Bejarano.- Secretaria de Sala.



137

**Gerencia Distrital La Paz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 45 a 52 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1159/2013 de 23 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 108 a 114, la réplica de fs. 191 a 195; dúplica de fs. 199 a 201, la intervención del tercero interesado de fs. 131 a 135 vta.; antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz I del SIN (en adelante administración tributaria), expresa que la presente demanda tiene como objeto la sanción por omisión de pago de 11.879.- UFV's, correspondiente al saldo de la sanción de omisión de pago determinada por el impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE), de la gestión fiscal 2007; como también la sanción de 500.- UFV's, establecida para cada una de las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 43010, 43011, 43012, 43013, 43014 y 43015, que ascienden a 3.000.- UFV's; y, la sanción de 500.- UFV's, por cada una de las once multas por incumplimiento de deberes formales establecidas en las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 43016, 43017, 43018, 43019, 43020, 43021, 43022, 43023, 43024, 43025 y 43026, que ascienden a 5.500.- UFV's, que fueron injustamente dejados sin efecto por la autoridad demandada, suma que asciende a un total de 20.379 UFV's (veinte mil trescientos setenta y nueve 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda).

Añade que, el 02 de abril de 2012, se notificó al contribuyente Bernardo Antonio Wayar Caballero, con la Orden de Verificación N° 00110VE00962 de 16 de febrero de 2011 y el Requerimiento de información f-4003 N° 00111480 de 21 de marzo de 2012, emplazándole a que presente sus declaraciones juradas de los periodos observados, libros de ventas IVA, notas fiscales de respaldo al débito fiscal IVA (copias), extractos bancarios, comprobantes de los ingresos y egresos con respaldo, formulario 110 y facturas adjuntas, para verificar con objetividad el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los hechos y elementos relacionados con la correcta determinación del IUE de los periodos



fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2007; una vez presentada dicha documentación, luego de verificarse la misma, se constató el incumplimiento de deberes formales elaborándose las respectivas actas por contravenciones, además de haberse emitido el informe de actuación y la vista de cargo, ambos de 18 de junio de 2012, actos que fueron anulados mediante la Resolución Administrativa de 13 de septiembre de 2012, por haber originado indefensión, procediéndose a emitir posteriormente la vista de cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00512/2012 de 25 de septiembre, dando un plazo de treinta días corridos e improrrogables al contribuyente para que formule sus descargos y presente prueba referida al efecto; sin embargo, el sujeto pasivo por escrito de 08 de noviembre de 2012, opuso prescripción y no presentó documentación alguna como descargo, no desvirtuó los reparos y menos canceló la deuda determinada, habiendo finalizado el proceso con la emisión de la R.D. N° 0883/2012 de 26 de diciembre, estableciendo las obligaciones tributarias de Bernardo Antonio Wayar Caballero, en la suma total de 20.379.- UFV's, equivalentes a Bs. 36.679.

Agrega que, el contribuyente presentó recurso de alzada, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, mediante la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0550/2013 que revocó totalmente la R.D. N° 0883/2012, lo que motivó que la entidad demandante interpusiera recurso jerárquico resuelto por la autoridad demandada por resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1159/2013 de 23 de julio, que resolvió dejar sin efecto la sanción por omisión de pago de 11.879.- UFV's, correspondiente al saldo de la sanción de omisión de pago determinada por el IUE de la gestión 2007 y por prescripción la sanción de 500.- UFV's, establecida para cada una de las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 43010, 43011, 43012, 43013, 43014 y 43015, que ascienden a 3.000.- UFV's, y la sanción de 500.- UFV's, por cada una de las once multas por incumplimiento de deberes formales establecidas en las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 43016, 43017, 43018, 43019, 43020, 43021, 43022, 43023, 43024, 43025 y 43026, que ascienden a 5.500.- UFV's, suma que asciende a un total de 29.379.- UFV's.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, arguye que:

### I.2.1. Respecto a la sanción por omisión de pago del IUE.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, dejó sin efecto el monto de 11.879.- UFV's, señalando que el tributo omitido y los intereses fueron pagados en su totalidad antes de la emisión de la Resolución Determinativa, en virtud del art. 156.1 de la L. N° 2492; al respecto, aclara que el contribuyente sólo realizó pagos parciales que cubren el impuesto omitido actualizado, los intereses y el 20% de la sanción por incumplimiento a deberes formales que se expresa en la respectiva liquidación de la deuda tributaria, confusión del sujeto pasivo originada en este último concepto, porque creyó que pagando el 20% de la sanción por incumplimiento a deberes formales había pagado la totalidad de la deuda, sin considerar la inaplicabilidad de la reducción de sanciones tal y como determina el último párrafo de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0021-04, no siendo aplicable la reducción de sanciones a las sanciones por Incumplimiento a Deberes Formales; por ende, al no haber sido pagada la totalidad de la deuda tributaria, no puede considerarse bajo ningún motivo extinguida la misma, pues la deuda tributaria además de estar compuesta por el tributo omitido y los intereses, posee otro elemento diferenciador de aquellos, cual es, el de las multas generadas en el presente procedimiento determinativo por las contravenciones tributarias de omisión de pago e incumplimiento de deberes formales, descritas en el art. 160 de la L. N° 2492.

### I.2.2. Respecto a la prescripción de las sanciones por contravenciones tributarias.

Indica que, la autoridad demandada realizó una interpretación errónea de la norma respecto a la prescripción, pues dejó sin efecto la facultad de la administración tributaria para imponer sanciones con respecto a las contravenciones establecidas en las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 43010, 43011, 43012, 43013, 43014 y 43015, que ascienden a 3.000.- UFV's, y la sanción de 500.- UFV's, por cada una de las once multas por incumplimiento de deberes formales establecidas en las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 43016, 43017, 43018, 43019, 43020, 43021, 43022, 43023, 43024, 43025 y 43026, que ascienden a 5.500.- UFV's; pues no observó que el art. 59.1.3 de la L. N° 2492, fue modificado por la disposición derogatoria primera de la L. N° 317, ampliando el plazo de la prescripción para imponer sanciones a cinco años y no como la AGIT señala en cuatro años, computando dicho plazo desde el 1° de enero de 2008 concluyendo el 31 de diciembre de 2012; suspendiéndose el mismo en atención del art. 62 de la L. N° 2492, que determina que la prescripción se interrumpe por "la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa"; consecuentemente al haberse notificado al sujeto pasivo con la R.D. N° 0883/2012, el 31 de diciembre de 2012, suspendiendo el plazo de la prescripción hasta el 31 de diciembre de 2017, aspecto no considerado en la Resolución jerárquica impugnada.

Añade que, la administración tributaria al haber notificado al contribuyente con la Orden de Verificación N° 0011OVE00962, el 02 de abril de 2012, suspendió por seis meses el plazo de la prescripción, tal como lo estableció el Tribunal Supremo de Justicia en su Sentencia N° 013/2013 de 06 de marzo, efectuando una interpretación extensiva del Parág. I del art. 62 de la L. N° 2492; en consecuencia, el plazo de la prescripción ya no se cumpliría el 31 de diciembre de 2007, sino el 30 de junio de 2018.

Manifiesta que, en atención de la supremacía constitucional, corresponde la aplicación del art. 324 de la C.P.E., que establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado, solicitando se consideren las SS.CC. Nos. 76/05-R y 1426/05-R, como la 0645/2010-R, referidas a la supremacía constitucional y su eficacia plena en el tiempo, indicando que la autoridad demandada no interpretó la norma aplicable al caso concreto desde y conforme a la constitución, habiendo demostrado que la ley fundamental vigente, no reconoce la prescripción de las obligaciones tributarias ni económicas del Estado.

## I.3. Petitorio.

Concluyen solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1159/2013 de 23 de julio, y en consecuencia, se declare firme y subsistente en su totalidad la R.D. N° 883/2012 de 26 de diciembre.

## II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 28 de mayo de 2014, que cursa de fs. 108 a 114, señalando que, no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídico, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Respecto a la aplicación del art. 324 de la C.P.E., citado por la administración tributaria, indica que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, tal cual lo establece el art. 59-IV de la L. N° 2492, en cuanto a la prescripción de las facultades del SIN para imponer sanciones, indica que de la revisión de antecedentes se tiene que el 02 de abril de 2012 se notificó al sujeto pasivo con la Orden de Verificación N° 0011OVE00962, modalidad verificación específica de los hechos y/o elementos relacionados con la correcta determinación del IUE, por los periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2007, posteriormente el 24 de septiembre de 2012, se emitieron las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 43010, 43011, 43012, 43013, 43014 y 43015, que establecen el incumplimiento del deber formal de habilitación del Libro Ventas IVA, afectando los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2007; asimismo, se labraron las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 43016, 43017, 43018, 43019, 43020, 43021, 43022, 43023, 43024, 43025 y 43026, que establecen el incumplimiento del deber formal de registro en el libro de ventas IVA, afectando los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2007, aclarando que si bien el proceso de determinación corresponde a la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo respecto del IUE de la gestión 2007, las Actas Nos. 43010, 43011, 43012, 43013, 43014, 43015, 43016, 43017, 43018, 43019, 43020, 43021, 43022, 43023, 43024, 43025 y 43026, corresponden al incumplimiento de deberes formales; es decir, a ilícitos tributarios de los periodos enero a diciembre de 2007.

Bajo ese contexto, indica que según lo establecido en el art. 60 de la L. N° 2492, el término del IUE de la gestión 2007, cuyo vencimiento de plazo se produce en caso de personas naturales que ejercen profesiones liberales y oficios independientes 120 días después del cierre a 31 de diciembre. Al contrario, al tratarse de ilícitos tributarios, para los mismos no aplica el concepto de "vencimiento de pago" salvo el caso de la omisión de pago-, por lo cual correspondería considerar la fecha en la que se cometió el ilícito, criterio ratificado con las modificaciones introducidas por las Leyes Nos. 291 y 317 al art. 60 de la L. N° 2492, disponiendo que la prescripción en materia de contravenciones se computará a partir del año siguiente a la fecha en que se cometió la misma; es así que, en el presente caso siendo que las contravenciones corresponden a periodos de enero a noviembre de 2007, siendo calificados de forma mensual por la Administración Tributaria, el término de prescripción para imponer sanciones se habría iniciado el 1 de enero de 2008, debiendo concluir el 31 de diciembre de 2011 y no así el 31 de diciembre de 2012 como señala la entidad demandante.

Añade que, el art. 154 de la L. N° 2492, establece que la acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias se suspenden en forma similar a la obligación tributaria, corresponde remitirnos al art. 61 de dicha Ley, el cual contempla como causales de interrupción del cómputo de la prescripción: a) la notificación al sujeto pasivo con la Resolución determinativa; y, b) el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o la solicitud de facilidades de pago. De antecedentes se verifica que hasta el 31 de diciembre de 2011, fecha en que concluyó el término de prescripción, el sujeto pasivo no realizó reconocimiento expreso o tácito de la deuda ni fue notificado con la resolución determinativa, puesto que se evidencia que los pagos realizados así como las notificaciones con el inicio de verificación y determinación de la deuda tributaria, se produjeron en la gestión 2012, cuando habría operado de sobremanera la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para imponer las sanciones por el incumplimiento de deberes formales correspondientes a los periodos de enero a noviembre de 2007.

Manifiesta que, en relación a la supuesta suspensión del cómputo de la prescripción, por efecto de la notificación con la Orden de Verificación, tomando en cuenta que la Resolución Determinativa fue notificada el 31 de diciembre de 2012; es decir, a fines del segundo semestre de dicha gestión, no resulta necesario emitir pronunciamiento.

Con referencia a la sanción por omisión de pago, señala que, debe considerarse que la notificación con la R.D. N° 00883/2012 de 26 de diciembre de 2012, se realizó el 31 de ese mes y año, fecha en la cual las multas por incumplimiento a deberes formales formaron parte de la deuda tributaria, según lo previsto por los arts. 47 de la L. N° 2492 y 8 del D.S. N° 27310, aclarando que la reducción de sanciones establecida en el art. 156 de la L. N° 2492, se aplica solamente a la sanción por omisión de pago, estableciéndose claramente como requisito previo el pago de la deuda tributaria, lo cual concuerda con lo establecido por el art. 7 de la resolución normativa de directorio (RND) N° 10-0021-04; siendo un criterio importante para aplicar dicha reducción de sanciones, la oportunidad de pago, según lo establecido en el art. 38 del D.S. N° 27310, así el 20 de agosto de 2012, el sujeto pasivo realizó el pago del tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y 20% de la sanción por omisión de pago, habiendo sido notificada la R.D. N° 00883/2012, recién el 31 de diciembre de 2012, advirtiéndose que a la fecha de pago no estaban establecidas las multas por incumplimiento de deberes formales, por lo que únicamente constituían la deuda tributaria el tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses. Por ello, considerando que el tributo omitido y los intereses fueron pagados en su totalidad antes de la emisión de la resolución determinativa, corresponde dar aplicación al art. 156.1 de la L. N° 2492, en ese sentido, en función a los pagos efectuados, se declaró sin efecto la sanción por omisión de pago, establecida en la R.D. N° 00883/2012.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se la declare improbadamente la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1159/2013 de 23 de julio.

#### III.- Del tercero interesado.

Por escrito remitido vía facsímil el 06 de junio de 2014 (fs. 118 a 126) y presentado en original el 09 de ese mes y año (131 a 135 vta.), se apersonó Bernardo Antonio Wayar Caballero, respondiendo a la demanda en los siguientes términos:

Sobre la reducción de sanciones por la contravención tributaria de omisión de pago, Impuestos Nacionales cita en su demanda la inaplicabilidad de la reducción de sanciones tal como lo estatuye el último párrafo del art. 7 de la RND N° 10-0021-04, que establece: "Las disposiciones sobre reducción de sanciones establecidas en el art. 156°, Arrepentimiento Eficaz establecidas en el art. 157 y agravantes del art. 155 todos del Cód. Trib., no se aplican a las sanciones por incumplimiento de deberes formales"; al respecto, la misma resolución normativa de directorio en su art. 2, establece los tipos de contravenciones tributarias: 1) Incumplimiento de deberes formales; y, 2) omisión de pago, por ello, la inaplicabilidad de disposiciones sobre reducción de sanciones. Por tanto, la inaplicabilidad de disposiciones sobre reducción de sanciones es para las sanciones por incumplimiento a deberes formales y no así a las contravenciones por omisión de pago.

Agrega que, conforme consta en antecedentes, el 20 de agosto de 2012, iniciado el proceso de determinación antes de la notificación con la vista de cargo y resolución determinativa, procedió al pago del impuesto omitido, mantenimiento de valor, intereses y el 20% de la sanción por omisión de pago, adecuando la conducta a la previsión contenida en el art. 156.1 de la L. N° 2492, respecto a la reducción de la sanción en el ochenta por ciento (80%), correspondiendo la inexistencia del tributo omitido y la sanción por omisión de pago.

Respecto a la prescripción de las facultades de la administración tributaria para imponer sanciones, manifiesta que la disposición décima segunda de la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que modifica el parág. II del art. 60 de la L. N° 2492, establece que en el supuesto 3 del parág. I del art. anterior el término se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se cometió la contravención tributaria, al respecto, el cómputo de la prescripción de la acción de la administración tributaria para determinar la sanción administrativa de la conducta contraventora contenida en las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2007, comenzó a contabilizarse el 01 de enero de 2008 y considerando que la misma prescribe a los cuatro años, la fecha límite para determinar la deuda tributaria se cumplió el 31 de diciembre de 2011, sin que haya existido una causal de suspensión o interrupción a la prescripción.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda en todas sus partes.

Asimismo, corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica y consiguiente dúplica, disponiéndose a fs. 95, "Autos para Sentencia".

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

Cursa a fs. 03 del anexo II, orden de Verificación 0010OVE00962 de 16 de febrero de 2012, a efectos de la verificación de los hechos y/o elementos relacionados con la correcta determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), de los periodos fiscales enero a diciembre de 2007, la cual fue notificada al contribuyente Bernardo Antonio Wayar Caballero, el 02 de abril de 2012, al efecto, mediante Requerimiento N° 00111480 de 21 de marzo del mismo año, se solicitó al contribuyente documentación en original y fotocopia referida a declaraciones juradas tanto del IVA como del IUE; Libro de Ventas IVA; Libro de Compras IVA; notas fiscales al débito fiscal IVA; extractos bancarios; comprobantes de los Ingresos y egresos con respaldo y formulario 110 y facturas adjuntas (fs. 14 del Anexo II).

Posteriormente, la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, el 25 de septiembre de 2012, labró las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 43010, 43011, 43012, 43013, 43014 y 43015, que establecen el incumplimiento del deber formal de habilitación del Libro de Ventas IVA, afectando los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2007; de igual manera se labraron las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 43016, 43017, 43018, 43019, 43020, 43021, 43022, 43023, 43024, 43025 y 43026, que establecen el incumplimiento del deber formal de registro en el Libro de Ventas IVA, afectando los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2007 (fs. 200 del anexo II a fs. 205 del anexo III y fs. 206 a fs. 216 del anexo III).

La Administración Tributaria el 25 de septiembre de 2012, emitió la vista de cargo Cite: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00512/2012, estableciendo de forma preliminar la comisión de la contravención tipificada en el art. 165 de la L. N° 2492, como omisión de pago, sancionándose dicha conducta con el 100% del impuesto omitido determinado a la fecha de vencimiento expresado en UFV's (fs. 226 a 232 del anexo III), luego el 31 de diciembre de 2012, la Gerencia Distrital La Paz del SIN, notificó al contribuyente Bernardo Antonio Wayar Caballero, con la R.D. N° 000883/2012 de 26 de diciembre, mediante la cual resolvió sancionar al contribuyente por el incumplimiento al deber formal de habilitación de los Libros de Compra y Ventas IVA, establecidos en las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 43010, 43011, 43012, 43013, 43014 y 43015, que ascienden a 3.000.- UFV's, y la sanción de 500.- UFV's, por cada una de las once multas por incumplimiento de deberes formales establecidas en las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 43016, 43017, 43018, 43019, 43020, 43021, 43022, 43023, 43024, 43025 y 43026, que ascienden a 5.500.- UFV's (fs. 2 a 12 del Anexo I).

La referida Resolución Determinativa, fue recurrida en Alzada por el sujeto pasivo (fs. 13 a 16 del anexo I), mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0550/2013 de 06 de mayo (fs. 59 a 71 del Anexo I), mediante la cual se revocó totalmente la R.D. N° 00883/2012, dejando sin efecto: 1) la sanción por omisión de pago de 11.879.- UFV's, correspondiente al saldo por omisión de pago determinada por el IUE de la gestión 2007; 2) por prescripción la sanción de 500.- UFV's, de las seis multas por incumplimiento de deberes formales en las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 43010, 43011, 43012, 43013, 43014 y 43015, que ascienden a 3.000.- UFV's; 3) la sanción de 500.- UFV's, por cada una de las once multas por incumplimiento de deberes formales, establecidos en las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación Nos. 43016, 43017, 43018, 43019, 43020, 43021, 43022, 43023, 43024, 43025 y 43026, que ascienden a 5.500.- UFV's; aspecto que fue recurrido en recurso jerárquico por la administración tributaria mediante memorial que cursa de fs. 75 a 78 vta. del Anexo I, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-

RJ 1159/2013 de 23 de julio (fs. 110 a 123 vta. del Anexo I), la cual revocó parcialmente la resolución del recurso de alzada, que revocó totalmente la resolución determinativa, estableciendo la inexistencia de tributo omitido e incumplimiento a deberes formales, los cuales fueron reconocidos por el contribuyente procediendo a su pago.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: 1) si no correspondía la reducción de sanciones, al no haberse pagado la totalidad de la deuda, sin considerar la inaplicabilidad de la reducción de sanciones tal y como establece el último párrafo de la RND N° 10-0021-04; 2) si la autoridad demandada realizó una interpretación errónea de la norma respecto a la prescripción; y, 3) si corresponde la aplicación del art. 324 de la C.P.E., que establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado, aspecto omitido por la AGIT, que debió ser aplicado en atención al principio de supremacía constitucional.

#### V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que pudiesen ejercer los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, así el art. 778 del C.P.C., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Aduanera; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### V.2. De la reducción de sanciones y la omisión de pago.

Al respecto el art. 47 de la L. N° 2492, determina que: "...la deuda tributaria es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria y que la misma está constituida por el tributo omitido, multa e intereses". La deuda tributaria conformada puede recaer sobre un impuesto mensual o anual.

El tributo omitido da lugar a la contravención de omisión de pago (multa por omisión de pago), regulado por los arts. 165 de la L. N° 2492 y 42 del D.S. N° 27310, calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha del vencimiento, de lo que se deduce que la multa por omisión de pago que es la que conforma parte de la deuda tributaria para los tributos omitidos, pero una vez emitida la resolución determinativa o sancionatoria de conformidad a lo dispuesto por el art. 8 del D.S. N° 27310, que dispone: "forman parte de la deuda tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos o terceros responsables, a través de la resolución determinativa o sancionatoria, según corresponda...", en cuyo entendido, el inc. a) del art. 38 del Decreto Supremo citado supra, modificado por el art. 12-IV del D.S. N° 27874, señala: "En el caso previsto en el inc. b) del art. 21 del presente decreto supremo, a tiempo de dictarse la resolución final del sumario contravencional, la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el art. 156 del L. N° 2492, considerando a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía sanción".

Del precepto citado, el sujeto pasivo para beneficiarse con la reducción del ochenta (80%) de la sanción correspondiente al tributo omitido conforme dispone el art. 156-1 de la L. N° 2492, debe pagar el total del impuesto y periodo elegido antes de la notificación con la resolución determinativa, en cuyo entendido el contribuyente debía pagar todo el reparo por el IUE de la gestión 2007, antes de la notificación con la R.D. N° 000883/2012 de 26 de diciembre.

En autos, se evidencia que el sujeto pasivo mediante boleta de pago 1000 con número de orden 2037034492, el 20 de agosto de 2012, canceló el tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses y el 20% de la sanción del tributo omitido por el IUE de la gestión 2007, y con la R.D. N° 000883/2012 de 26 de diciembre, fue notificado el 31 de ese mes y año; es decir, que el pago fue efectuado con anterioridad a la notificación con el referido acto administrativo, cumpliendo el contribuyente de esta forma con el presupuesto exigido por el num. 1 del art. 156 de la L. N° 2492, correspondiendo se beneficie con la reducción de sanciones del ochenta (80%) por ciento, habiendo aplicado la AGIT correctamente las normas tributarias respecto a la reducción de sanciones por pagos efectuados antes de la notificación con la resolución determinativa.

Consecuentemente, de acuerdo a los datos que arroja el cuaderno de antecedentes, el sujeto pasivo canceló el total del tributo omitido, intereses y multa del 20% sobre el tributo omitido, antes de la notificación con la R.D. N° 000883/2012 de 26 de diciembre.

#### V.3. Del cómputo de la prescripción y la suspensión del término de la prescripción, con la notificación con la orden de verificación.

En concreto se tiene que, de la revisión de los antecedentes administrativos con relación a la controversia que se plantea, la figura de la prescripción en materia tributaria se encuentra establecida en el art. 59 de la L. N° 2492, cuando a letra dice: "Prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda

tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer sus facultades de ejecución tributaria". A su vez, el art. 60 del mismo cuerpo legal, cuando refiere al cómputo del término de la prescripción, sostiene que comenzará a correr desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. Por lo que en el caso específico, se tiene que los periodos verificados según la Orden de Verificación 0010OVE00962 de 16 de febrero de 2012, corresponden a la gestión 2007 (enero a diciembre); consecuentemente, el cómputo para el término de la prescripción se inicia concretamente el 1 de enero de 2008 y concluye el 31 de diciembre de 2011, en concordancia con el art. 5 D.S. N° 27310, que señala: "El sujeto pasivo o tercero responsable podrá solicitar la prescripción tanto en sede administrativa como judicial inclusive en la etapa de ejecución tributaria. A efectos de la prescripción prevista en los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, los términos se computarán a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del plazo de pago"; siendo que en el caso de autos, el proceso de determinación de la deuda tributaria corresponde a la verificación de los hechos y/o elementos relacionados con la correcta determinación del IUE, las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 43010, 43011, 43012, 43013, 43014 y 43015, 43016, 43017, 43018, 43019, 43020, 43021, 43022, 43023, 43024, 43025 y 43026, corresponden al incumplimiento a deberes formales; consecuentemente, estamos ante contravenciones tributarias. Al respecto, en mérito a las disposiciones legales citadas ut supra, corresponde precisar, que en el caso del IUE de la gestión 2007, al producirse el vencimiento de pago 120 (ciento veinte) días después del cierre al 31 de diciembre, el término de la prescripción se inicia a partir del 1 de enero de 2009; empero, al tratarse de ilícitos tributarios, en cuyo tratamiento no se aplica la figura de "vencimiento de pago", para el inicio del cómputo de la prescripción, debe considerarse la fecha en la que se cometió el ilícito y no así como erradamente pretende la entidad demandante, aquella en que se produjo el "vencimiento de pago". Consecuentemente, las contravenciones señaladas en las citadas actas, corresponden a periodos que van de enero a diciembre de 2007; por lo que, el cómputo de la prescripción para imponer sanciones se inició el 1 de enero de 2008, debiendo concluir el 31 de diciembre de 2011.

Ahora bien, de la revisión de los antecedentes administrativos descritos en el acápite anterior, se tiene que el sujeto pasivo Bernardo Antonio Wayar Caballero, fue notificado el 31 de diciembre de 2012, con la R.D. N° 000883/2012 de 26 de ese mes y año; es decir, cuando la facultad de la Administración tributaria ya se encontraba prescrita, conforme dispone el art. 59 de la L. N° 2492.

Respecto a lo alegado por la entidad demandante, en sentido de que la Orden de Verificación tiene efecto interruptivo del curso normal de la prescripción para las operaciones de determinación impositiva del SIN, conforme precisó este Tribunal en la Sentencia N° 013/2013 de 06 de marzo, es necesario referir que el art. 59-I-1 de la L. N° 2492, señala que las acciones de la administración tributaria prescribirán a los cuatro años sea para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; estableciendo en su art. 60 que el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

De igual forma el art. 61-a) de la L. N° 2492, prevé la interrupción de la prescripción con la notificación de la resolución determinativa, sin diferenciar que dicha resolución sea emergente de una orden de verificación o fiscalización; máxime, cuando los procedimientos utilizados para determinar la orden de fiscalización y la orden de verificación son realizados con las mismas fases, etapas, métodos y trámites; en consecuencia, si ambos procedimientos concluyen con el pronunciamiento de una resolución determinativa que interrumpe la prescripción, no es posible colegir que la notificación con la orden de verificación no pueda suspender el cómputo de la prescripción.

A su vez, el art. 62-I de la L. N° 2492, establece que el curso de la prescripción se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, iniciándose este cómputo en la fecha de notificación respectiva y se extiende por seis meses; si bien esta normativa hace referencia simplemente a la suspensión del curso de la prescripción con la notificación de orden de fiscalización; sin embargo, ello no imposibilita que esta suspensión también sea aplicada al procedimiento utilizado en la orden de verificación, en previsión del art. 8-III de la L. N° 2492, que claramente señala que para llenar los vacíos legales se aplicara la analogía, por lo que existiendo un vacío jurídico en la aplicación de la suspensión de la prescripción en cuanto a la notificación con la orden de verificación, es aplicable por analogía lo prescrito en el art. 62-I de la señalada ley; considerando que el procedimiento que se utiliza tanto en la orden de fiscalización, como en la orden de verificación, es el mismo y en ambos casos se concluye con la emisión de la resolución determinativa, como se señaló precedentemente.

Por otro lado, si bien los arts. 31 y 32 del D.S. N° 27310, establecen los requisitos para el inicio de los procedimientos de determinación total y parcial así como el de verificación y control de elementos, hechos y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe pagado o por pagar de impuestos, estableciendo que los mismos se iniciaran con la notificación al sujeto pasivo o sujeto responsable con la orden de fiscalización y orden de verificación, respectivamente; empero, no debe perderse de vista que ambos procedimientos concluyen en la determinación de la deuda tributaria por parte de la administración tributaria, tal cual lo establece el art. 29 del mismo Decreto Supremo, cuando señala: "La determinación de la deuda tributaria por parte de la administración se realizara mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el servicio de impuestos nacionales, que por su alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos, se clasifican en: a) Determinación total que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal. b) Determinar parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más periodos, c) Verificación y control puntual de los elementos, hechos, transaccionales económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar...".

Por lo que, si bien existe diferenciación de terminología entre lo que es la fiscalización y verificación; sin embargo, se concluye nuevamente que el procedimiento utilizado para emitir la resolución determinativa es el mismo.

Así analizados los hechos que motivan el presente litigio, se tiene que en el caso de autos, las contravenciones corresponden a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2007, los cuales fueron calificados de forma mensual por la administración tributaria, por lo que, en aplicación del 154-I de la L. N° 2492, el cual establece que: "La acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo"; a su vez el citado art. 59-I-1 de la misma Ley, señala que las acciones de la administración tributaria prescribirán a los cuatro años sea para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; estableciendo en su art. 60, que el término de la prescripción se computará desde

el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo, entonces, el término de prescripción se habría iniciado el 1 de enero de 2008, concluyendo el mismo el 31 de diciembre de 2011.

Así, de los datos descritos en el Acápite IV de la presente Sentencia, se tiene que la orden de verificación 0010OVE00962 de 16 de febrero de 2012, a efectos de la verificación de los hechos y/o elementos relacionados con la correcta determinación del Impuesto sobre las utilidades de las empresas (IU), de los periodos fiscales enero a diciembre de 2007, fue notificada al contribuyente Bernardo Antonio Wayar Caballero, el 02 de abril de 2012; es decir, cuando la facultad de la Administración Tributaria para imponer sanciones, ya se encontraba prescrita, por lo que no resulta relevante aplicar al presente caso las causales de suspensión del curso de la prescripción previstas en el art. 62 de la L. N° 2492, pues –se reitera–, la Orden de Verificación 0010OVE00962, fue notificada pasados los cuatro años que prevé el art. 59 de dicha ley.

V.3. Respecto a la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico causado al Estado, establecido en el art. 324 de la C.P.E.

Con relación al último aspecto en debate, que refiere la conculcación del art. 324 de la C.P.E., de su interpretación se concluye que esta previsión se encuentra directamente relacionada con la responsabilidad por la función pública, por actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial, en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990 (Ley de Administración y Control Gubernamentales); por consiguiente, no corresponde su aplicación al caso concreto, máxime si el propio órgano legislativo al promulgar la L. N° 291 de 22 de diciembre de 2012, reconoció el instituto de la prescripción al modificar los arts. 59, 60, 154 y 70.8 de la L. N° 2492; consiguientemente, la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria, no se ajusta a lo establecido por el art. 324 de la C.P.E.

V.4. Conclusión.

Del análisis precedente este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada, no incurrió en conculcación de normas legales; por lo que corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1159/2013 de 23 de julio.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la D.S. N° 21530 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 45 a 52 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa y; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1159/2013 de 23 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



138

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 35 a 40 vta., planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1284/2013, emitida el 7 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 61 a 64 vta., réplica de fs. 68 a 69 vta., dúplica a fs. 72, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0054-2011 correspondiente al vehículo que ampara la declaración única de importación (DUI) 2011/543/C-1892, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1892 de 3 de octubre de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del C.T.B., 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del R. L.G.T., 3° y 5° del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 1 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181 b) del C.T.B., según tributos pagados de Bs. 60.030,00 equivalentes a 35.695,17 UFV's; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-030/2012, identificando como personas sindicadas a la importadora Justina Porras Franco, con NIT 3568971010, con domicilio en la Calle Innominada s/n, en Huarimi Rancho Cochabamba.

El 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-33/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Justina Porras Franco.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del Acta de Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la resolución sancionatoria, ello conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del C.T.B., modificado por la cláusula décima sexta de las disposiciones adicionales de la L. N° 317, se emitió el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-030/2012 de la DUI 2011/543/C-1892 de 3 de octubre de 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del C.T.B.; 111 del R.L.G.A., indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

Continúo manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B. ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del R.L.G.A. y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al

procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe AN-UFIPR-I-67/2012 de 27 de septiembre de 2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el Acta de Intervención y la resolución sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalcó que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4) y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, el numeral 4. Conclusiones del Control Diferido Regular, señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalización concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la gerencia nacional de fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del C.T.B., corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, además causa perjuicio a la administración aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del procedimiento del control diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la orden de fiscalización, pero en el presente, el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del C.T.B., se evacuo el acta de intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su resolución jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1284/2013 de 7 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-33/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 16 de mayo de 2014, que cursa de fojas 61 a 64 vta., señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la R.D. N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, el numeral 4.3 conclusión del control diferido regular señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalizador: "Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión"; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado decreto Sumpremo, indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-030/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización aduanera posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del acta de intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-030/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera concluya el procedimiento de control diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una fiscalización mediante una orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

### III. De la problemática planteada.



En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular obrados, con reposición de obrados hasta el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-030/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-030/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida.

A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo), el 6 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados medioambientales emitidos por esa entidad, entre ellos, el que respalda la DUI C-1892 que dio origen al presente proceso.

En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión.

El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-067/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-1892, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B. e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO.

El 5 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en secretaría a Justina Porras Franco con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-030/2012 de 28 de septiembre, emitida en su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 35.695,17 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos.

Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en Secretaría a Justina Porras Franco con la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-033/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el acta de intervención ya la anulación de la DUI 2011/543/C-1892 de 3 de octubre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

Planteado recurso de alzada, la autoridad regional de impugnación tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0109/2013 de 13 de mayo, anuló la Resolución Sancionatoria en contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-33/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI 030/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra.

La Administración Aduanera, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-30/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4. conclusión del control diferido regular; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de las problemática planteada.

VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del R. Cód. Trib. Boliviano, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la administración aduanera aprobó el procedimiento de control diferido aprobado con R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la L.G.A., (contravenciones aduaneras) y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el manual de procesamiento de contravenciones aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del C.T.B.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los jefes de las unidades de fiscalización remitirán informe en conclusiones a la gerencia nacional de fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional-en el marco de los arts. 21 y 100 del C.T.B. potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna

manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1284/2013 de 7 de agosto, es correcta.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fojas 35 a 40 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1284/2013 de 7 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



139

**Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso-administrativa de fs. 13 a 16, interpuesta por la Administración Aduanera Zona Franca Comercial e Industrial El Alto de la Aduana Nacional, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1131/2013 de 23 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 18, la contestación de fs. 35 a 38 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que Quien Motors S.R.L. introdujo a Zona Franca Comercial Industrial El Alto, 20 cajas con diferentes autopartes junto a cuatro vehículos no siniestrados, incumpliendo lo dispuesto en el art. 26 del D.S. N° 470, que indica que está prohibido el ensamblaje de vehículos automotores, y lo establecido en el art. noveno de la R.D. N° 01-016-07, ya que las partes y piezas encontradas no fueron respaldadas con la factura comercial que acredite que provienen de territorio nacional; por lo que, en mérito a estas observaciones emitió el Acta de Intervención Contravencional (AIC) N° AN-GRPLZ-ELALZ-I-30/2012, presumiendo la comisión del contrabando contravencional, al evidenciar que el usuario adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.).

Refiere, que tras la compulsa de los descargos, emitió la resolución sancionatoria (RS) AN-GRPLZ-ELALZ-I N° 030/2012, misma que fue impugnada por el sujeto pasivo, resolviendo la resolución de recurso de alzada, confirmar la RS. Interpuesto el recurso jerárquico por el sujeto pasivo, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) en su resolución jerárquica, dispuso anular obrados hasta el AIC, inclusive.

I.2. Fundamentos de la demanda.

a) Violación del art. 211-I, de la L. N° 2492 C.T.B.- Sostiene que la AGIT no se pronunció de forma expresa, positiva y precisa sobre las cuestiones planteadas en el recurso jerárquico, pues en su resolución, sólo identificó dos agravios expuestos por el recurrente: el primero, referido a la contradicción de la normativa citada en el AIC y la RS, y el segundo, en relación a que la adecuación al tipo de ilícito es inadecuada. Sin embargo, de forma incongruente, la AGIT argumentó que la Administración Aduanera (AA) vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa, debido a que antes de calificar la conducta del sujeto pasivo como contravención aduanera, debió verificar la procedencia de las 20 cajas, y en aplicación del art. 36-II de la L. N° 2341 Ley del Procedimiento Administrativo (LPA) dispuso anular obrados hasta el AIC,

inclusive; evidenciándose que fundamentó su decisión en hechos y fundamentos diferentes a los agravios expresados por el recurrente, emitiendo un fallo ultra petita.

b) Violación del art. 2 Parág. I, de la L. N° 027 Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP).- Señala, que de acuerdo a esta norma, el TCP es la única institución que ejerce la justicia constitucional, el control de constitucionalidad y precautela el respeto y vigencia de los derechos y garantías constitucionales, por lo que la AGIT al arrogarse facultades que no le corresponden, anuló tácitamente la resolución emitida, sin competencia para el efecto.

I.3. Petitorio. Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1131/2013 de 23 de julio, declarándose firme y subsistente la resolución sancionatoria en contrabando AN-GRLPZ- ELALZ-I N° 030/2012 de 22 de noviembre.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 9 de mayo de 2014, cursante de fs. 36 a 38 vta., señalando lo siguiente:

Señala que en mérito al reclamo efectuado por el recurrente, sobre la incongruencia de la normativa citada en el AIC y la RS, revisó los antecedentes administrativos, evidenciando que, el Bill of Lading, el Manifiesto Internacional de Carga por Carretera/Declaración de Tránsito Aduanero (MIC/DTA), la carta porte internacional y la planilla de movimiento de inventario ingreso trámite, detallaron que la mercancía transportada y descargada, son : “cuatro vehículos (...) y 20 cajas con repuestos de vehículos”. Asimismo, la AA emitió Informe Técnico señalando que en la apertura del contenedor, se verificó la existencia de 24 bultos declarados, “4 vehículos y 20 cajas con autopartes”, cuyo ingreso no está permitido para un ensamblaje y/o consolidación posterior, por lo que se emitió el AIC N° AN-GRLPS-ELALZ-I- 30/2012, que en su numeral “II. Relación circunstanciada de los hechos”, menciona que posterior a la apertura del contenedor, al momento de realizar la verificación cotidiana de vehículos se identificó la existencia de veinte cajas con diferentes autopartes.

En razón a estos hechos, estableció que la AA emitió el AIC al verificar la existencia de mercancía no manifestada, sin embargo, en el Informe Técnico anterior, describió que la mercancía arribada en el contenedor precitado de origen, fueron 24 bultos, entre los cuales se encuentran las 20 cajas de autopartes, siendo estas las mismas que describe el AIC; situación que no permite identificar si estas cajas fueron evidenciadas al momento de la apertura del contenedor o en forma posterior a dicho acto, en consecuencia la AA debió previamente verificar y si las cajas vinieron como carga no manifestada, para recién aplicar la R.D. N° 01-016-03.

Advierte también que el AIC y la RS, sancionaron la conducta del sujeto pasivo, con normativa incongruente, situación que causó indefensión, puesto que la AA no determinó específicamente el cargo que le atribuye al contraventor. Concluyendo, en mérito a estos argumentos, que la instancia jerárquica se ve imposibilitada de pronunciarse sobre los vicios en la instancia de alzada y los aspectos de fondo, debiendo la AA previamente subsanar los errores que cometió, al vulnerar el debido proceso y el derecho a la defensa, por lo que no puede alegarse que este sea un pronunciamiento ultra petita, en razón que lo que se hace es resguardar el debido proceso y evitar vicios de nulidad futuros, en procura de una justicia equitativa e imparcial.

En relación a la supuesta vulneración del art. 2-I de la L. N° 027, manifiesta que conforme los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 C.T.B., y los arts. 198-e) y 211-I de la L. N° 3092, no corresponde dar respuesta a puntos no impugnados en el recurso jerárquico por la AA, siendo argumentos impertinentes e inoportunos, ya que al no haber sido reclamados en los recursos de alzada y jerárquico, fueron consentidos libre, voluntaria y expresamente por el ahora demandante, todo esto, en estricta observancia al principio de congruencia.

Con esa base refiere, que la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso, y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1131/2013 de 23 de julio, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1. El 5 de noviembre de 2012, la AA emitió el Informe Técnico AN-GRLPZ-ELALZ-I N° 235/2012, en el que señala, que a la apertura del contenedor precintado de origen, se verificó la existencia de 24 bultos declarados, cuatro vehículos y veinte cajas con autopartes, cuyo ingreso no está permitido a Zona Franca Industrial para un ensamblaje y/o consolidación posterior, recomendando la emisión del AIC.

III.2. Conforme lo recomendado en el referido Informe, la AA emitió el AIC AN-GRLPZ-ELALZ-I 30/2012 de 6 de noviembre, presumiendo la comisión de la contravención aduanera de contrabando, de conformidad con el art. 181 incisos f) y b) de la L. N° 2492 C.T.B., y otorgando al sujeto pasivo el plazo de tres días para la presentación de descargos.

III.3. En mérito al Informe AN-GRLPZ-ELALZ-I N° 266/2012, que estableció que los descargos presentados por el sujeto pasivo no desvirtúan la observación realizada en el AIC, la AA emitió y notificó la resolución sancionatoria en contrabando AN-GRLPZ-ELALZ-I N° 030/2012 de 22 de noviembre, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en aplicación de los arts. 96, Parág. I de la L. N° 2492 (C.T.B.) y 66, inciso g) del D.S. N° 27310 RC.T.B..

Ante este hecho los sujetos pasivos interpusieron Recurso de Alzada, cuyo trámite concluyó con la Resolución ARIT-LPZ/RA 0549/2013 de 6 de mayo, que dispuso confirmar la RS. Contra esta determinación, el sujeto pasivo, interpuso Recurso de Jerárquico, mismo

que se resolvió mediante la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1131/2013 de 23 de julio, que dispuso anular obrados hasta el AIC, inclusive.

#### IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la administración aduanera.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió un fallo ultra petita, al pronunciarse sobre aspectos no reclamados por el sujeto pasivo en su recurso jerárquico.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1 El art. 211 de la L. N° 2492 C.T.B., en su Parág. I, señala: "I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas."

Por su parte, el Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP), en su S.C.P. N° 2016/2010-R de 9 de noviembre, señaló: "(...)uno de los elementos del debido proceso es la congruencia en virtud de la cual la autoridad jurisdiccional o administrativa, en su fallo, debe asegurar la estricta correspondencia entre lo peticionado y probado por las partes; en ese contexto, es imperante además precisar que la vulneración al debido proceso en su elemento congruencia puede derivar de dos causales concretas a saber: a) Por incongruencia omisiva, (...) y, b) por incongruencia aditiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa, falla adicionando o incorporando elementos no peticionados o no discutidos por las partes en el curso de la causa. (...)".

En este contexto, se observa que en el caso de autos, el recurso jerárquico interpuesto por el sujeto pasivo, reclama: 1) La nulidad de la RS, porque considera que los fundamentos de hecho y de derecho son incoherentes e incongruentes, con aquellos expuestos en el AIC; y 2) La incorrecta adecuación de la conducta del sujeto pasivo al presupuesto del art. 181-b) de la L. N° 2492 C.T.B.

Ahora bien, en los párrafos i. y ii. del punto IV.4.2 de la resolución de recurso jerárquico, la AGIT identificó correctamente, los agravios expuestos, sin embargo, en su análisis verificó la descripción de la mercadería importada, en cada uno de los documentos correspondientes al tránsito aduanero, y en los actos emitidos por la AA, evidenciando la incongruencia que existe en la relación de hechos contenida en el informe técnico y el AIC, razón por la cual concluyó que la AA vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso, ya que no verificó la procedencia de las 20 cajas señaladas en el informe técnico y en el AIC, a efecto de comprobar si vinieron como carga no manifestada, para aplicar recién el Acápito V. inciso A, numeral 3 de la R.D. N° 01-006-03, disponiendo, en consecuencia, anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el AIC, inclusive.

De lo expuesto, es evidente que la AGIT se manifestó sobre una situación no reclamada por el recurrente, pues se ha establecido de manera precisa que el acto viciado de nulidad sobre el cual reclamó es la RS, sin observar, ni mencionar siquiera el AIC u otra documental correspondiente al tránsito o despacho aduanero; existiendo en este caso incongruencia aditiva, cuando el tribunal de segunda instancia se pronunció sobre aspectos que no fueron reclamados, fundando en estos su Resolución anulatoria.

V.2 No obstante a lo señalado precedentemente, corresponde, en consideración a la nulidad evidenciada por la AGIT, referirnos al art. 55 del D.S. N° 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA), norma que dispone lo siguiente: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas."; derivando de este precepto normativo, la facultad que asiste a cualquier instancia administrativa, de efectuar un control de legalidad dentro del procedimiento desarrollado, en vista de que las normas procesales son de orden público y cumplimiento obligatorio, teniendo así el vigor de afectar aquel orden, en caso de un eventual incumplimiento o transgresión de grave afectación.

De lo anterior, se infiere que la nulidad constituye una excepción al principio de congruencia en términos de simetría, esto es, respecto de lo pedido con lo resuelto, figura que se presta para casos excepcionales, como instrumento para la corrección o reposición de un acto carente de los requisitos formales indispensables para la obtención de su fin.

Ahora bien, en el caso de autos, el argumento utilizado por la AGIT para determinar la nulidad, señala que: "(...) la descripción y cantidad de la mercancía que señala el Informe Técnico AN-GRLPZ-ELALZ-I N° 235/2012 correspondiente a los 24 bultos declarados, entre los cuales se encuentran las 20 cajas con autopartes, mismas que arribaron en el contenedor precintado desde origen, son las mismas que se describen en el Acta de Intervención AN-GRLPZ-ELALZ-I-30/2012 donde se menciona que 20 cajas con diferentes autopartes fueron encontradas posterior a la apertura del contenedor, lo que no permite identificar si las 20 cajas con autopartes fueron evidenciada al momento de la apertura del contenedor o en forma posterior a dicho acto, (...)"; por lo que concluye estableciendo: "(...) que la Administración Aduanera vulneró el principio del debido proceso y el derecho a la defensa previstos en los arts. 115, Parág. II de la C.P.E., y 68, num. 6, de la L. N° 2492 (C.T.B.), en contra de Quen Motors Srl., toda vez que al tratarse de mercancía no manifestada previamente a calificar la conducta de las referidas empresas, como contravención aduanera de contrabando en un Acta de Intervención Contravencional, debió verificar la procedencia

de las 20 cajas, si vinieron como carga no manifestada para aplicar el acápite v, inc. a, num. 3 de la Resolución de Directorio N° RD 01-016-03;(..."

De lo anterior se tiene, que la AGIT identificó como causal de nulidad, la incongruencia entre el informe técnico y el AIC, ya que el primero refiere que la mercancía en cuestión fue identificada al momento de la apertura del contenedor, mientras que el segundo establece que fue evidenciada en forma posterior, aspecto de gran relevancia en este caso, porque genera conflicto sobre el procedimiento que debe aplicarse, debido a que la R.D. N° 01-016-03 que aprueba el Procedimiento para el Régimen de Depósito en Aduana, prevé una forma de procesamiento en el caso de mercancía no manifestada, esto es, sobre aquella que no se encuentre amparada en un documento de embarque o cualquier otro documento de transporte que acredite la legítima tenencia por el transportador; siendo diferente el tratamiento dispuesto y aplicado por la aduana en este caso, para aquella mercancía que a pesar de haber sido manifestada e introducida legalmente al recinto de aduana, se considera prohibida en razón a las restricciones establecidas en el D.S. N° 470 y la RD 01-016-07.

Constituyéndose, en consecuencia, la observación realizada por la AGIT en un elemento determinante para establecer la correcta forma de procesar la mercadería considerada contrabando, enmarcándose, la nulidad dispuesta, dentro de la regla de excepción al principio de congruencia, en razón de que esta omisión genera efectivamente indefensión y vulneración al debido proceso, ya que no puede determinarse el procedimiento correcto a seguir, sin previamente dilucidar esta situación, provocando una afectación a normas procesales, que como se tiene expuesto son de orden público y cumplimiento obligatorio. Siendo necesario entonces, que la AA cumpla con lo dispuesto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1131/2013, y previo a la emisión del AIC o del actuado que corresponda, deberá establecer si las 20 cajas de autopartes, fueron introducidas al recinto aduanero como carga manifestada, o no.

### V.3 Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la D.S. N° 21530 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01131/2013 de 23 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



140

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 38 a 43 vta., planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1270/2013, emitida el 7 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 64 a 67 vta., réplica de fs. 102 a 103 vta., dúplica a fs. 108 a 109; apersonamiento y contestación de Libna Giovana Aranda Zuñavi en su condición de tercero interesado de fs. 74 a 79, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00112-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Declaración Única de Importación (DUI) 2011/543/C-2327, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-2327 de 9 de diciembre de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del C.T.B., 84, 85 y 88 de la Ley General de Aduanas (L.G.A.), 111 y 119 del R. L.G.T.(R.L.G.A.), 3 y 5 del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 1 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181—b) del C.T.B., según tributos pagados de Bs 18.047,00; equivalentes a 10.552,57 UFV; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-0052/2012, identificando como personas sindicadas al importador Libna Giovana Aranda Zuñavi, con NIT 3508828012, con domicilio en el Barrio Villa Fátima C/2 Esq. 9 N° 38, en la ciudad de Oruro.

El 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-58/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del Acta de Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria, ello conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del C.T.B., modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-052/2012 de la DUI 2011/543/C-2327 de 9 de diciembre de 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas,

identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del C.T.B.; 111 del R. L.G.A., indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B. ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del R. L.G.A. y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que los certificados tienen código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe AN-UFIPR-I-089/2012 de 27 de septiembre de 2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el acta de intervención y la resolución sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalcó que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4) y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, el numeral 4. Conclusiones del control diferido regular, señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalización concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del C.T.B., corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, además causa perjuicio a la administración aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del procedimiento del control diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del C.T.B. se evacuo el acta de intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su resolución jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1270/2013 de 7 de agosto por consiguiente se confirme la resolución sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-58/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 25 de abril de 2014, que cursa de fojas 64 a 67 vta., señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, el numeral 4.3 conclusión del control diferido regular señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional Fiscalizador: "Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia



Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-052/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-052/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera concluya el Procedimiento de Control Diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una fiscalización mediante una orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### III. Contestación del tercero interesado.

Libna Giovana Aranda Zuñavi, con memorial que cursa de fs. 74 a 79, se apersonó al proceso y haciendo un recuento de lo antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la administración aduanera señaló que no se puede indicar que el certificado medioambiental presentado sea falso, puesto que fue emitido por IBMETRO y verificado por funcionarios de la AN, quienes autorizaron el levante respectivo.

Agregó que en el despacho aduanero se cumplió lo establecido en el art. 2 del D.S. N° 784, que modifica el art. 101 del D.S. N° 25870, esto es que la DUI sea completa, correcta y exacta, pues se evidencia que esta contiene todos los datos requeridos, no contiene errores de llenado, tachaduras o enmiendas, y por último, coinciden todos los datos registrados con la documentación soporte contenida en la carpeta del despacho.

Indicó además, que el informe de IBMETRO no establece que el funcionario que emitió los certificados, no fue funcionario de la institución en las fechas en que estos fueron emitidos, y tampoco determina de forma clara que dicho documento sea falso, siendo todavía una presunción. Asimismo señaló que el documento legal que acredita la importación es la Declaración Única de Importación, de la cual no existe duda sobre su validez, no siendo competencia de la AN determinar si el certificado medioambiental es falso o no, y mientras no se resuelva esta situación no puede consolidarse el contrabando.

Manifiesta que la AN justificó el procedimiento empleado, indicando que realizó una fiscalización de control diferido, procedimiento inexistente, pues no existe resolución de directorio que regule el mismo, por su parte la R.D. N° 01-004-09 no contempla la emisión de actas de intervención ni de resoluciones sancionatorias, actos que debieron ser realizados por la Administración Aduanera en una Fiscalización Posterior, bajo el procedimiento establecido en la R.D. N° 01-008-11, pues de otra manera se estaría vulnerando los derechos del sujeto pasivo constituidos en la Carta Magna.

Expresa su desacuerdo con la forma como fue realizado todo el trámite administrativo, al realizarse controles aduaneros incumpliendo las Resoluciones del Directorio de la Aduana Nacional. Transcribiendo la parte conclusiva del Informe AN-UFIPR-I-089/2012 de 27 de septiembre, se preguntó qué pasaría si en el proceso penal se demuestra que el documento o certificación no es falso, qué ocurriría con la anulación de la DUI, por tanto, existe una incongruencia cuando se ordenó anular después de ejecutoriada, a sabiendas que el proceso penal tiene otras fechas o plazos de ejecución con relación al ámbito tributario.

Apuntó que durante el proceso de control diferido regular, no corresponde emitir ninguna acta de intervención, lo que correspondía era que se solicite el inicio de fiscalización, entonces, existen inconsistencias e incongruencias que llevan a un error en las interpretaciones para su defensa porque como ciudadano importó un vehículo automotor bajo un principio de buena fe.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-52/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros

aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-052/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida.

A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo), el 6 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados medioambientales emitidos por esa entidad, entre ellos, el que respalda la DUI C-2327 que dio origen al presente proceso.

En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión.

El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-052/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-2327, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B. e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO.

El 5 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-052/2012 de 28 de septiembre, emitida en su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 10.552,57 UFV's y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos.

Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-058/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención ya la anulación de la DUI 2011/543/C-2327 de 9 de diciembre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0113/2013 de 13 de mayo, anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-058/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI 052/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra.

La Administración Aduanera, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-52/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4. Conclusión del control diferido regular; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

## VI. Análisis de las problemática planteada.

### VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del R. Cód. Trib. Boliviano (RC.T.B.), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el Infoex, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el anexo de clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el manual de procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del C.T.B..

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el num. 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los jefes de las unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional—en el marco de los arts. 21 y 100 del C.T.B.—potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1270/2013 de 7 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fojas 37 a 43, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1270/2013 de 7 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava por emitir voto disidente, asimismo, no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relatora: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



141

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 36 a 41 vta., planteada por la administración aduanera impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1287/2013, emitida el 7 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 64 a 66 vta., réplica de fs. 69 a 70 vta., dúplica a fs. 74; apersonamiento y contestación de Limberth Carrasco Loayza en su condición de tercero interesado de fs. 142 a 145 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del certificado CM-PT-04-0012-2011 correspondiente al vehículo que ampara la Declaración Única de Importación (DUI) 2011/543/C-557, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-557 de 1 de abril de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del C.T.B., 84, 85 y 88 de la Ley General de Aduanas (L.G.A.), 111 y 119 del R. L.G.T.(R.L.G.A.), 3° y 5° del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 1 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B., según tributos pagados de Bs 60.230,00; equivalentes a 37.752,05 UFV's; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-074/2012, identificando como personas sindicadas al importador Limberth Carrasco Loayza, con NIT 4425838010, con domicilio en la Calle 10 de Noviembre s/n, en Quillacollo Cochabamba.

El 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-08/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Limberth Carrasco Loayza.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del Acta de

Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria, ello conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

### I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del C.T.B., modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-074/2012 de la DUI 2011/543/C-557 de 1 de abril de 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del C.T.B.; 111 del RL.G.A., indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B. ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RL.G.A. y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del informe AN-UFIPR-I-111/2012 de 27 de septiembre de 2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el acta de intervención y la resolución sancionatoria, realizaron observaciones al certificado de IBMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalcó que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4) y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, el num. 4. conclusiones del control diferido regular, señala que el jefe de la unidad de fiscalización regional fiscalización concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la gerencia nacional de fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del C.T.B., corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, además causa perjuicio a la administración aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del procedimiento del control diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la gerencia nacional de fiscalización se emita la orden de fiscalización, pero en el presente, el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del C.T.B. se evacuo el Acta de Intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su resolución jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1287/2013 de 7 de agosto por consiguiente se confirme la resolución sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-08/2012 de 27 de diciembre.

## II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 19 de mayo de 2014, que cursa de fojas 64 a 66, señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, el numeral 4.3 conclusión del control diferido regular señala que el jefe de la unidad de fiscalización regional fiscalizador: "Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la gerencia nacional de fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión"; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado decreto supremo indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada ley; la administración aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-074/2012, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-074/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera concluya el Procedimiento de Control Diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

## III. Contestación del tercero interesado.

Limberth Carrasco Loayza, con memorial que cursa de fs. 142 a 145 vta., se apersonó al proceso y haciendo un recuento de los antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Aduanera señaló que no se puede indicar que el certificado medioambiental presentado sea falso, puesto que fue emitido por IBMETRO y verificado por funcionarios de la AN, quienes autorizaron el levante respectivo.

Agregó que en el despacho aduanero se cumplió lo establecido en el art. 2 del D.S. N° 784, que modifica el art. 101 del D.S. N° 25870, esto es que la DUI sea completa, correcta y exacta, pues se evidencia que esta contiene todos los datos requeridos, no contiene errores de llenado, tachaduras o enmiendas, y por último, coinciden todos los datos registrados con la documentación soporte contenida en la carpeta del despacho.

Indicó además, que el informe de IBMETRO no establece que el funcionario que emitió los certificados, no fue funcionario de la institución en las fechas en que estos fueron emitidos, y tampoco determina de forma clara que dicho documento sea falso, siendo todavía una presunción. Asimismo señaló que el documento legal que acredita la importación es la declaración única de importación, de la cual no existe duda sobre su validez, no siendo competencia de la AN determinar si el certificado medioambiental es falso o no, y mientras no se resuelva esta situación no puede consolidarse el contrabando.

Manifiesta que la AN justificó el procedimiento empleado, indicando que realizó una fiscalización de control diferido, procedimiento inexistente, pues no existe resolución de directorio que regule el mismo, por su parte la R.D. N° 01-004-09 no contempla la emisión de Actas de Intervención ni de Resoluciones Sancionatorias, actos que debieron ser realizados por la administración aduanera en una fiscalización posterior, bajo el procedimiento establecido en la R.D. N° 01-008-11, pues de otra manera se estaría vulnerando los derechos del sujeto pasivo constituidos en la Carta Magna.

Expresa su desacuerdo con la forma como fue realizado todo el trámite administrativo, al realizarse controles aduaneros incumpliendo las Resoluciones del Directorio de la Aduana Nacional. Transcribiendo la parte conclusiva del Informe AN-UFIPR-I-111/2012 de 27 de septiembre, se preguntó qué pasaría si en el proceso penal se demuestra que el documento o certificación no es falso, qué ocurriría con la anulación de la DUI, por tanto, existe una incongruencia cuando se ordenó anular después de ejecutoriada, a sabiendas que el proceso penal tiene otras fechas o plazos de ejecución con relación al ámbito tributario.

Apuntó que durante el proceso de control diferido regular, no corresponde emitir ninguna acta de intervención, lo que correspondía era que se solicite el inicio de fiscalización, entonces, existen inconsistencias e incongruencias que llevan a un error en las interpretaciones para su defensa porque como ciudadano importó un vehículo automotor bajo un principio de buena fe.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-074/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la administración aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B..

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la administración aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-074/2012, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsuentes.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida.

A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo), el 6 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y 77 certificados medioambientales emitidos por esa entidad, entre ellos, el que respalda la DUI C-557 que dio origen al presente proceso.

En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión.

El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-111/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-557, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B. e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO.

El 5 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Limberth Carrasco Loayza con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-074/2012 de 28 de septiembre, emitida en su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 37.752,05 UFV's y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos.

Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Limberth Carrasco Loayza con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-008/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención ya la anulación de la DUI 2011/543/C-557 de 1 de abril de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0129/2013 de 13 de mayo, anuló la resolución sancionatoria en contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-08/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI 074/2012 de 28 de

septiembre, ordenando a la administración aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra.

La Administración Aduanera, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-74/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la administración aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con resolución de directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4. Conclusión del control diferido regular; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de las problemática planteada.

VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del R. Cód. Trib. Boliviano (R.C.T.B.), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el procedimiento de control diferido aprobado con R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el Infoex, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la unidad legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del C.T.B.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional—en el marco de los arts. 21 y 100 del



C.T.B.–potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1287/2013 de 7 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fojas 36 a 41 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1287/2013 de 7 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



142

**Gerencia Distrital Oro del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Oro**

### SENTENCIA

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia Distrital Oro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 51 a 56 vta. de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2013 de 7 de agosto, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 58, la contestación de fs. 86 a 88 vta., la contestación del tercero interesado de fs. 121 a 126; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 93 a 97 vta., y 100 y vta., los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada; y.

I. Contenido de la demanda.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia del SIN N° 03-0519-13 de 14 de octubre, Verónica J. Sandy Tapia en representación de la Gerencia Distrital Oro del SIN, se apersona e interpuso demanda contenciosa administrativa en contra la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2013 de 7 de agosto, con los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

Que la AGIT al anular la Resolución ARIT-LPZ/RA 0543/2013 de 6 de mayo, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo es decir hasta la vista de cargo CITE: SIN/GDOR/DF/VE/VC/380/2012 de 15 de noviembre, lesionó los derechos de la Administración Tributaria (AT), conforme a los siguientes agravios:

Acusando la inexistencia de una correcta aplicación y comprensión de la Ley, hace una transcripción de los fundamentos de la resolución impugnada, manifiesta que según el art. 65 de la L. N° 2492 del Cód. Trib. boliviano, concordante con el art. 4-g) de la L. N° 2341 del Procedimiento Administrativo (LPA), los actos de la AT, se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la ley, por ello indica:

Con referencia al debido proceso, se cumplió con los requisitos constitucionales en materia de procedimiento, porque se otorgó los plazos previstos por Ley, de 30 días tal como establece la L. N° 2492 C.T.B., para la presentación de descargos, así también se otorgó el plazo correspondiente para que el sujeto pasivo asuma defensa.

Que se otorgó seguridad jurídica, puesto que se aplicó objetivamente lo dispuesto en disposiciones legales.

Se garantizó la legítima defensa, puesto que se le otorgó el plazo de 30 días a partir del día siguiente hábil desde la notificación de la Vista de Cargo para que el contribuyente presente pruebas de descargo.

Asimismo, citando la Resolución RA 05-418-92 en sus puntos segundo, séptimo y octavo; así como los arts. 37 y 46 del Código de Comercio, determina que la AGIT hizo una errada interpretación de la Ley, pues confundió la fecha de importación como si fuese la fecha de venta de productos, pretende determinar que la mercadería se hubiese vendido el mismo mes de su desaduanización y no cuenta con la realidad objetiva de los tiempos como es el caso de algunas DUIs que son desaduanizadas cuatro o tres días antes de la finalización del mes, así como ningún documento que respalde esa afirmación, por lo que da a conocer las siguientes contradicciones:

Según papel de trabajo (0T6), la AT determinó las importaciones del contribuyente, demostradas mediante sus Declaraciones Únicas de Importación (DUIs) informadas por la Agencia Despachante de Aduanas (ADA), analizado erróneamente por la AGIT como un ingreso efectivo, cuando no representa un ingreso efectivo, sino más bien un ingreso de mercadería al país, por lo que se hubiese demostrado plenamente la actividad comercial y el ingreso de la mercadería; el ingreso en efectivo es demostrado en base a la R.A. N° 05-418-92 al no contar el contribuyente con inventarios, ni Estados Financieros al cierre de su gestión comercial (diciembre 2004), como se demostró en la resolución determinativa impugnada.

Según papel de trabajo (0T5), se demostró el costo total de la mercadería importada al país y se estableció claramente la Base Imponible y la generación de IVA e Impuesto a las Transacciones (IT) por pagar de cada una de las DUIs, en caso de no ser vendidas con facturas durante la gestión 2004.

Según papel de trabajo (0T4), se demostró claramente el débito IVA 13% omitido e IT 3% omitido en la gestión 2004, al no contar el contribuyente con inventarios ni Estados Financieros, esto debido a que no presentó ninguna documentación que respalde su existencia; se determinó que toda la mercadería importada fue vendida, por lo que el único periodo donde se demostró la falta de posesión y su venta fue en el periodo diciembre de 2004 y no así en el mismo periodo de su internación, así como tampoco se puede presumir que la misma fue vendida en otros periodos sin respaldo legal debido.

Manifiesta que cumplió a cabalidad con lo determinado por el art. 96-I de la L. N° 2492 C.T.B., determinando la base imponible y la liquidación del tributo adeudado sobre base cierta y no sobre base presunta como señaló el contribuyente, tomando en cuenta los documentos e información que le permitieron conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

Refiere que no puede invocarse la nulidad puesto que los actos emitidos vista de cargo y resolución determinativa cuentan con todos los requisitos para alcanzar su fin, siendo improcedente cualquier solicitud de nulidad, además que este aspecto compromete seriamente las actuaciones de la AT y los principios generales del derecho que rige la administración de justicia, cuyas consecuencias repercuten negativamente en la tarea de recuperación de adeudos tributarios para el cumplimiento de los fines del Estado.

## I.2. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia se confirme la R.D. N° 17-00644-12 de 27 de diciembre de 2012, emitida por la AT, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

## II. Contestación a la demanda.

II.1. Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

Con relación a la determinación de los ingresos refiere, que de la lectura de la Vista de Cargo N° SIN/GDOR/DF/VE/VC/380/2012, se observó que en el subtítulo de hechos, actos, elementos y valorizaciones consigna el cuadro "Determinación del costo total de importación e ingresos no declarados", donde se expone como base imponible el monto de Bs 617.617, estableciendo en las últimas dos columnas del referido cuadro, las casillas "IVA" e "IT" por pagar por los periodos de febrero, marzo, junio, septiembre y diciembre 2004; en tanto que la liquidación preliminar de la deuda se establece deuda tributaria por IVA e IT del periodo diciembre de 2004 únicamente, además de la revisión de la R.D. N° 17-00644-12, se observó en la parte considerativa-consigna el cuadro "Determinación del costo total de importación e ingresos no declarados", en el cual señaló como Base Imponible el monto de Bs 617.617, estableciendo también el IVA e IT por pagar por los periodos de febrero, marzo, junio, septiembre y diciembre 2004; pero en la parte resolutive se establece la deuda tributaria por el IVA e IT del periodo diciembre de 2004 únicamente, manteniendo los cargos y fijando la base imponible sobre base cierta.

En ese entendido señala, que según los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492 C.T.B. y los arts. 18 y 19 del D.S. N° 27310 Reglamento al C.T.B. (RC.T.B.), la vista de cargo y la resolución determinativa debieron contener una relación de los resultados del proceso de fiscalización, contrastados con la norma de origen y la deuda tributaria, debiendo esta ser especificada en dichos actos, es decir, que exponga la composición de dicha deuda por los periodos a que corresponden y así también emitir la resolución del acto en base a lo establecido.

Siendo que en el presente caso, según el alcance de la orden de verificación se trata de la determinación de la deuda tributaria del IVA e IT de los periodos de enero a diciembre de 2004, por lo cual la AT debió realizar una exposición de los componentes de la deuda por periodos, estableciendo los hechos generadores y su acaecimiento para imputar el tributo generado a un determinado periodo, lo que realizó en la vista de cargo y la resolución determinativa en los correspondientes cuadros de "Determinación del costo total de importación e ingresos no declarados" donde establecieron el IVA e IT por pagar por los periodos de febrero, marzo, junio, septiembre y diciembre 2004, discriminando el monto por periodo, pero no fueron reflejados en la liquidación previa y parte resolutive, respetivamente; siendo que se liquidó y resolvió establecer deuda por el periodo diciembre 2004 de manera global, concentrando el total de la deuda tributaria a este periodo sin realizar una explicación o exponer las causas para imputar el tributo omitido.

De donde advierte la falta de fundamentación en la vista de cargo y de igual forma en la resolución determinativa; puesto que se establecieron factores en la parte considerativa que influyó directamente en la parte dispositiva, sin realizar la debida explicación en cuanto a la razón por la cual se establecen ingresos por distintos periodos y el impuesto sólo por el último, lo que afectó a la fundamentación de dichos actos.

Consiguientemente, considera evidente la vulneración de los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492 C.T.B., siendo que un acto es anulable cuando carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados, conforme con el art. 36-II de la L. N° 2341 LPA, aplicable en materia tributaria por mandato del numeral 1, art. 74, de la L. N° 2492 C.T.B., correspondiendo como se dispuso en la resolución jerárquica anular la vista de cargo, a afectos que la AT, emita una nueva vista de cargo que exponga las causas para imputar el tributo omitido de los periodos correspondientes.

#### II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN.

#### III. Contestación del tercero interesado.

III.1. Wilson Torrico Villarroel, a momento de contestar la demanda cita los arts. 42, 43, 44, 45 y 96 de la L. N° 2492 C.T.B., refiriendo que el Fisco de ninguna forma debería efectuar la sumatoria ilegal de toda la deuda tributaria "de los meses de enero a diciembre de 2004" tan sólo al mes de diciembre de 2004, decisión que considera ser absolutamente ilegal, puesto que no existe el sustento jurídico específico y objetivo de imputar a un sólo mes toda la deuda tributaria, pues indica que de ninguna forma en los 31 días del mes de diciembre de 2004, se puede o podía lograr vender el monto determinado, violando con esa decisión errada los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492 C.T.B., como así el art. 44-II de la misma ley, num. 3 del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio (RND)10-0024-08 y el art. 34-II del D.S. N° 27310RC.T.B., toda vez que la AGIT con meridiana claridad en la resolución jerárquica ahora impugnada, y en su contestación señaló que el procedimiento de determinación se halla viciado de nulidad, ya que entre los elementos fundamentales que debe contener la vista de cargo, conforme previene el art. 96 de la L. N° 2492 C.T.B., está el de fijar la "base imponible" sobre base cierta o presunta, según corresponda y además de contener la liquidación específica de la deuda tributaria por cada periodo, mas no así imputar toda la deuda a un sólo mes; violando de esta forma los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492 C.T.B., el derecho al debido proceso, a la defensa y a la seguridad jurídica, establecidas en el art. 115 de la C.P.E.; y que como corolario a la interpretación de la norma, el art. 18 inc. f) del D.S. N° 27310 RC.T.B., como uno de los requisitos esenciales, señala la liquidación previa de la deuda tributaria, que también debe encontrarse en la resolución determinativa, porque de acuerdo con el art. 99.II de la L. N° 2492 C.T.B., entre los requisitos mínimos que debe contener esta última, se encuentran las especificaciones de la deuda tributaria, aspecto contenido en el art. 47 de la L. N° 2492 de la antes citada ley y el art. 19 del D.S. N° 27310 RC.T.B., cuyo componente básico es el tributo omitido.

Concluye, que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa, incumplen lo previsto en los arts. 96-I y 99 de la L. N° 2492 C.T.B., por consiguiente, toda vez que la vista de cargo no fijó la base imponible del tributo, ni liquidó de manera correcta la deuda tributaria "por periodo", omisión que se refleja en la resolución determinativa, requisito indispensable para alcanzar su fin, viciándola de nulidad, conforme prevé el art. 96-III y 99-II de la L. N° 2492 de la citada ley, corresponde mantener la anulación de obrados hasta la vista de cargo inclusive.

#### III.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. El 29 de octubre de 2012, la AT notificó personalmente a Wilson Torrico Villarroel, con la Orden de Verificación N° 4012OVE00028, verificación Débito IVA y su efecto en el IT, relacionadas con las pólizas 2004421C388, 2004021C509, 2004421C1745, 2004421C2608, 2004421C3886, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de 2004, asimismo notificó el Requerimiento N° 00113615, en el cual solicitó documentación consistente en originales y fotocopias de declaraciones juradas del IVA e IT, Libros de Ventas y Compras IVA, notas fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal IVA, Comprobante de Ingresos, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría de la gestión 2004, Kardex, Inventarios, entre otros: las declaraciones únicas de importación con documentos de respaldo, contratos con proveedores, nota con descripción de los tipos de productos vendidos unidades de medida y precios unitarios de la gestión fiscalizada debidamente firmado por el titular del NIT.

El 6 de noviembre de 2012, Wilson Torrico Villarroel mediante nota dirigida a la AT, indicó respecto a los requerimientos signados con los Nos. 113615 y 113616, solicitándole documentación de las gestiones 2004 y 2005, donde además señala de que en dichas gestiones no contaba con NIT, habiendo accedido a inscribirse y contar con NIT recién en la gestión 2007.

El 13 de noviembre de 2012, la AT labró el Acta de Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00053002, que establece el incumplimiento del deber formal de inscripción en el registro de contribuyente en el periodo sujeto a verificación, por lo que no contaba con el NIT cuando se perfeccionó el hecho generador y el hecho imponible, conforme el numeral 1 del Anexo Consolidado A) de la RND N° 10.0037.07, contraviniendo el art. 70. 2 de la L. N° 2492 C.T.B., imponiéndole una multa de 2.500 UFV.

El 15 de noviembre de 2012, la AT emitió el Informe de Actuación CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/142/2012 de 15 de noviembre, en el cual estableció que según el reporte del sistema módulo (consulta del padrón) del sistema SIRAT-2, evidenció que el contribuyente no contaba con inscripción en el momento que se perfeccionó el hecho generador (gestión 2004), que según información contenida en las DUI proporcionadas por la ADA y reporte del módulo SIRAT-2, evidenció que no informó su movimiento de ventas en los formularios IVA e IT, determinándose que la venta de las mercaderías importadas fue realizada sin la correspondiente emisión de la factura o nota fiscal, incumpliendo el art. 4 de la L. N° 843. De acuerdo a lo señalado, estableció como base imponible Bs 617.617.- generando un tributo omitido de Bs 80.290.- para el IVA y Bs 18.529.- para el IT, más la multa por incumplimiento a deberes formales 2.500 UFV, sugiriendo la emisión de la vista de cargo.

La Vista de Cargo CITE: SIN/GDOR/DF/VE/VC/380/2012 de 15 de noviembre, establece las obligaciones fiscales del contribuyente sobre base cierta, por IVA e IT, correspondiente al periodo fiscal de diciembre de 2004, en 285.789 UFV equivalentes a Bs. 511.908 que incluyen impuesto omitido, actualizaciones e intereses, sanción de conducta y las multas por incumplimiento de deberes formales; además, en cumplimiento del art. 98 de la L. N° 2492 C.T.B., se otorgó 30 días para que el contribuyente formule descargos.

En atención al plazo otorgado en la Vista de Cargo, mediante memorial presentado el 24 de diciembre de 2012, Wilson Torrico Villarroel, señaló que: 1) Se pretende verificar tan sólo el débito fiscal del periodo determinado, sin conocer de manera exacta cuando habrían sido las ventas y cuando las compras declaradas para conocer de manera exacta a detalle cuál el grado de magnitud de la diferencia e incidencia entre los montos del débito y crédito fiscal que por ley deberían ser explicados y analizados. 2) La determinación sobre base cierta cuando con total discreción y desproporción las efectúa sobre base presunta, por lo cual existe un error sobre el método de determinación utilizado para obtener el tributo omitido, debido a que la AT utilizó información extraída de las DUI sobre las cuales se realizó una presunción de ingresos, hechos presuntos que sirvieron para fundar el supuesto hecho generador del IVA de los periodos determinados.

El 27 de diciembre de 2012, la AT emitió el informe de conclusiones CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/182/2012, que señala que los descargos presentados por el contribuyente, no desvirtúan la observación establecida, manteniéndose la deuda tributaria establecida en la vista de cargo.

El 31 de diciembre de 2012, la AT notificó mediante cédula al contribuyente, con la R.D. N° 17-00644-12 de 27 de diciembre, por la que conmina al contribuyente para que deposite la suma total de 283.449 UFV por concepto de tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento a deberes formales y multa del 100% por omisión de pago, por el IVA e IT, por el periodo fiscal diciembre de 2004.

Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT-La Paz mediante resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0543/2013 de 6 de mayo, misma que confirma la R.D. N° 17-00644-12 de 27 de diciembre de 2012, emitida por la Gerente Distrital Oruro del SIN.

Ante éste hecho; el contribuyente interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2013 de 07 de agosto, pronunciada por la AGIT, que resolvió anular la Resolución ARIT-LPZ/RA 0543/2013 de 6 de mayo de 2013, anulando actuados con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDOR/DF/VE/VC/380/2012 de 15 de noviembre, inclusive, ordenando a la AT emitir nueva Vista de Cargo exponiendo las causas para imputar el tributo omitido de los periodos febrero, marzo, junio y septiembre de 2004 al periodo diciembre 2004, conforme establece el inc. c) parág. I, del art. 212 de la L. N° 3092 complementaria al C.T.B., resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

#### V. De la problemática planteada.

Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si la AT cumplió con los requisitos establecidos en el art. 96-I de la L. N° 2492 C.T.B., al momento de la determinación de los ingresos y consiguiente liquidación de la deuda tributaria.

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados, cabe precisar que la determinación tributaria o liquidación de impuestos, es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe deuda tributaria, quién es el obligado a pagar el tributo al FISCO y cuál es el importe de la deuda.

En ese contexto, el art. 100 de la L. N° 2492 señala que la Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación; asimismo, el art. 95 de dicha Ley, haciendo mención de igual forma a estas facultades que caracterizan a la AT, determina que para dictar la resolución determinativa la administración tributaria deberá controlar, verificar, fiscalizar ó investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por este código y otras disposiciones legales tributarias.

Asimismo, los arts. 96 de la L. N° 2492 C.T.B. y 18 del D.S. N° 27310RC.T.B., establecen; “que la vista de cargo debe contener entre otros: los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos en poder de la AT o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación; liquidación previa de la deuda tributaria; Acto u omisión que se le atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones y requerimiento a la presentación de los descargos, en el marco de lo dispuesto en el parág. I del art. 98 de la L. N° 2492 C.T.B.; asimismo, fijará la base imponible sobre base cierta o sobre base presunta, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado; finalmente señalan que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará la nulidad de la vista de cargo”.

De igual forma los arts. 99-II de la L. N° 2492 C.T.B. y 19 del D.S. N° 27310RC.T.B., establecen; “que la resolución determinativa debe contener como requisitos mínimos: Lugar y fecha; nombre o razón social del sujeto pasivo; especificaciones sobre deuda tributaria, referida al origen, concepto y determinación del adeudo tributario de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de la L. N° 2492; fundamentos de hecho y derecho; calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales la viciará de nulidad”.

Con esa base legal, a objeto de verificar si la AGIT cumplió con los requisitos establecidos en el art. 96.I de la L. N° 2492 C.T.B., al momento de la determinación de los ingresos y consiguiente liquidación de la deuda tributaria, se tiene que la AGIT observó en la Vista de Cargo N° SIN/GDOR/DFVE/VC/380/2012, que en el acápite hechos, actos, elementos y valoraciones consigna el cuadro “Determinación del costo total de importación e ingresos no declarados”, donde se expuso como base imponible el monto de Bs 617.617.- estableciendo en las últimas dos columnas del referido cuadro, las casillas “IVA” e “IT” por pagar por los periodos de febrero, marzo, junio, septiembre y diciembre de 2004; en tanto que la liquidación de la deuda se establece deuda tributaria por IVA e IT del periodo diciembre de 2004, únicamente; situación reiterada en la R.D. N° 17-00644-12.

Conforme a ello se puede advertir, que estas resoluciones no contienen una relación específica de los resultados del proceso de fiscalización, a objeto de determinar de forma correcta la deuda tributaria, puesto que como se observa del cuadro de “Determinación del costo total de importación de ingresos no declarados”, se estableció el IVA e IT por los periodos de febrero, marzo, junio, septiembre y diciembre de 2004, pero no fueron reflejados en la liquidación previa y parte resolutive, respectivamente, puesto que se imputo la deuda tributaria al periodo diciembre de 2004, sin efectuar una explicación concreta de dicho extremo; aspectos que conllevan el incumplimiento de los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492 C.T.B. y los arts. 18 y 19 del D.S. N° 27310RC.T.B., por la AT.

Esta situación, vulnera el derecho al debido proceso, reconocidos en el art. 115-II de la C.P.E., derecho que ha sido precisado en sus alcances y naturaleza por la S.C. N° 1693/2003-R de 24 de noviembre, de la siguiente manera: “...el debido proceso constituye una garantía de legalidad procesal para proteger la libertad, la seguridad jurídica, la racionalidad y fundamentación de las resoluciones judiciales o administrativas; de manera que los conflictos o controversias que se presentan en cualquier proceso, sean de carácter judicial, administrativo o disciplinario, estén previamente reguladas en el ordenamiento jurídico, el cual debe señalar las pautas que procuren el respeto de los derechos y obligaciones de las partes procesales, para que ninguna actuación de las autoridades esté basada o tenga origen en su propio arbitrio; sino, que obedezcan a los procedimientos descritos por la ley y los reglamentos, en virtud del principio de reserva legal”. Conforme a ello al no cumplir la vista de cargo y la resolución administrativa con la exposición de los factores por lo que se establecieron los ingresos por distintos periodos, y el impuesto solo por el último, lo que afectan a la fundamentación de dichos actos; y que deviene lógicamente en la anulabilidad del acto administrativo conforme establece el art. 36-II de la L. N° 2341 LPA, aplicable en materia tributaria por mandato del num. 1, art. 74 de la L. N° 2492 C.T.B., correspondiendo como se dispuso en la resolución jerárquica anular la vista de cargo, a afectos que la AT emita una nueva, que exponga las causas para imputar el tributo omitido de los periodos correspondientes.

#### V.1. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encontró vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la Resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la AT en atención a lo fundamentado precedentemente expuesta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 51 a 56 de obrados, interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2013 de 7 de agosto, emitida por la AGIT.

No suscribe la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



143

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 44 a 50, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1273/2013, emitida el 7 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 57 a 59, réplica de fs. 78 a 79 vta., dúplica a fs. 83, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que a efecto de validar las características de la mercancía declarada en la DUI 2011/543/C-1894, (camión hormigonero, clasificado en la Partida Arancelaria 8705400000), recurriendo a la página del RUAT, evidenció que la mercancía se encuentra registrada como clase: chasis cabinado y no como camión hormigonero.

Añadió que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0053-2011 correspondiente al vehículo que ampara la Declaración Única de Importación (DUI) 2011/543/C-1894, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, en el que se señaló que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1894 de 03 de octubre de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del C.T.B., 84, 85 y 88 de la Ley General de Aduanas (L.G.A.), 111 y 119 del R. L.G.T.(R.L.G.A.), 3 y 5 del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 1 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B., según tributos pagados de Bs. 67.071,00; equivalentes a 39.881,91 UFV; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la administración aduanera emitió el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-032/2012, identificando como personas sindicadas al importador Calixta Dominguez Burgulla, con C.I. 7915921, con domicilio en la Calle 10 de Noviembre N° s/n en Quillacollo Cochabamba.

El 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-11/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Calixta Domínguez Burgulla.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del acta de intervención contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la resolución sancionatoria, ello conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del C.T.B., modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-032/2012 de la DUI 2011/543/C-1894, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de

prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del C.T.B.; 111 del RL.G.A., indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

Continúo manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B., ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RL.G.A., y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del informe AN-UFIPR-I-069/2012 de 27 de septiembre de 2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el acta de intervención y la resolución sancionatoria, realizaron observaciones al certificado de IBMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalco que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4) y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, el numeral 4. conclusiones del control diferido regular, señala que el jefe de la unidad de fiscalización regional-fiscalización concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la gerencia nacional de fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del C.T.B., corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, además causa perjuicio a la administración aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del procedimiento del control diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la gerencia nacional de fiscalización se emita la orden de fiscalización, pero en el presente, el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del C.T.B. se evacuo el acta de intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su resolución jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1273/2013 de 7 de agosto por consiguiente se confirme la resolución sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-11/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 9 de junio de 2014, que cursa de fojas 57 a 59, señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, el numeral 4.3 conclusión del control diferido regular señala que el Jefe de la unidad de fiscalización regional fiscalizador: "concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia

Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada ley; la administración aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-032/2012, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del acta de intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-032/2012, inclusive, para que la administración aduanera concluya el procedimiento de control diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una fiscalización mediante una orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-032/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 dispone que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-032/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de fiscalización aduanera posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA “SSA SRL”, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida.

A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo), el 6 de junio de 2012 y con Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos, el que respalda la DUI C-1894, que dio origen al presente proceso.

En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión.

El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-069/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-1894, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del



ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B. e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO.

El 5 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Calixta Dominguez Burgulla con el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-032/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 39.881,91 UFV's y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos.

Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Calixta Dominguez Burgulla con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-011/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el acta de intervención ya la anulación de la DUI 2011/543/C-1894 de 3 de octubre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0106/2013 de 13 de mayo, anuló la resolución sancionatoria en contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-011/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI 032/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra.

La Administración Aduanera, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-32/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la administración aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la administración aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4. Conclusión del control diferido regular; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

#### V. Análisis de las problemática planteada.

##### V.1. Respecto al procedimiento de control diferido.

El art. 48 del R. Cód. Trib. Boliviano, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el procedimiento de control diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el Infoex, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del procedimiento diferido regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el jefe de la unidad de fiscalización regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: “si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del C.T.B.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: “A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la gerencia nacional de fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional-en el marco de los arts. 21 y 100 del C.T.B. potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1273/2013 de 7 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fojas 44 a 50, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1273/2013 de 7 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



144

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo.**  
**Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 46, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1278/2013, emitida el 7 de agosto por la Autoridad General de Impugnación

Tributaria, la contestación de fs. 70 a 72, réplica de fs. 75 a 76 vta., dúplica de fs. 110 a 111, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (Ibmetro) la autenticidad del certificado CM-PT-04-00100-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Declaración Única de Importación (DUI) 2011/543/C-2196, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante informe IBMETRO-DML-INF- 240/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la Nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-2196 de 19 de noviembre de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del C.T.B., 84, 85 y 88 de la Ley General de Aduanas (L.G.A.), 111 y 119 del R. L.G.T.(R.L.G.A.), 3 y 5 del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 1 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B., según tributos pagados de Bs 17.902,00; equivalentes a 10.517,53 UFV; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-049/2012, identificando como personas sindicadas al importador Norah Vicente Rosas, con C.I. 2796070, con domicilio en la calle Linares esquina Cochabamba N° 1180 en la ciudad de Oruro.

El 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-013/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Norah Vicente Rosas.

Señaló que la AGIT, confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del acta de intervención contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la resolución sancionatoria, ello conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del C.T.B., modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-049/2012 de la DUI 2011/543/C-2196 de 19 de noviembre de 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del C.T.B.; 111 del R.L.G.A., indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B..

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B. ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del R. L.G.A. y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz

conforme se estableció en la Nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe AN-UFIPR-I-086/2012 de 27 de septiembre de 2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el acta de intervención y la resolución sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalcó que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4) y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, el numeral 4. Conclusiones del Control Diferido Regular, señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalización concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del C.T.B., corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, además causa perjuicio a la administración aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del procedimiento del control diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la orden de fiscalización, pero en el presente, el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del C.T.B. se evacuó el acta de intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su resolución jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1278/2013 de 7 de agosto por consiguiente se confirme la resolución sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-13/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 27 de mayo de 2014, que cursa de fojas 70 a 72, señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del C.T.B.; sin embargo, el numeral 4.3-Conclusión del Control Diferido Regular-señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalizador: "Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión"; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado DS, indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se dilucidan por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-049/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-049/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera concluya el Procedimiento de Control Diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica.

### III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-049/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-049/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida.

A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo), el 6 de junio de 2012 y con Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, entre ellos, el que respalda la DUI C-2196, que dio origen al presente proceso.

En respuesta IBMETRO, con Nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que una vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión.

El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-086/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-2196, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B. e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO.

El 5 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Norah Vicente Rosas con el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-049/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 10.517,53 UFV's y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos.

Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Norah Vicente Rosas con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-013/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención, y la anulación de la DUI 2011/543/C-2196 de 19 de noviembre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0142/2013 de 13 de mayo, anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-013/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-049/2012 de 27 de diciembre, ordenando que la Administración Aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra.

La Administración Aduanera, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto con la Resolución Jerárquica impugnada en el presente proceso, en la que la AGIT confirmó la Resolución de Alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-

049/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4. Conclusión del Control Diferido Regular; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

V. Análisis de las problemática planteada.

V.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del R. Cód. Trib. Boliviano, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el Infoex, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto "4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular", señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Código Tributario (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el manual de procesamiento de contravenciones aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del C.T.B..

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presuma la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional-en el marco de los arts. 21 y 100 del C.T.B.-potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de

control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1278/2013 de 7 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fojas 41 a 46, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1278/2013 de 7 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



145

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 32 a 36, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1451/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la AGIT; providencia de admisión de fs. 38, el responde negativamente a la demanda de fs. 65 a 68 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 72 a 74 vta. y 77 y 77 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0205-13 de 28 de marzo de 2013, Enrique Martín Trujillo Velásquez, en representación legal de la Gerencia GRACO de Santa Cruz del SIN, mediante memorial de fs. 32 a 36, se apersonó e interpuso demanda contencioso-administrativa en contra de la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1451/2013 de 13 de agosto, con el que fue notificado el 21 de agosto del mismo año, como efecto del recurso planteado en contra de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT -SCZ/RA 0325/2013, que a su vez, fue producto de recurso de similar nombre que interpuso Aerocon Ltda., en contra de la Resolución Sancionatoria N° 18-00953-12 de 10 de diciembre de 2012, por lo que haciendo una relación de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, expresa que:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que la resolución sancionatoria cuestionada ha sido emitida producto de diversos hechos administrativos, consistentes en:

El contribuyente Aerocon Ltda., presentó declaraciones juradas (DDJJ) el 22 de septiembre de 2008, sobre el IVA, con un saldo a favor del fisco de Bs 237.316; para posteriormente hacer otras dos declaraciones rectificatorias, la primera rectificando el monto de la venta en Bs 7.204.569; y la segunda por el monto de la venta de Bs 7.258.061. Monto final por el cual se emitió el proveído de inicio de ejecución tributaria

(PIET) N° 568/2009 de 29 de octubre; empero de la primera DDJJ rectificatoria pidió facilidades de pago, que fue cancelado el 30 de Diciembre de 2009, además de que por la misma ya se había aprobado un plan de pagos, el cual ya estaba cancelado, pero al haberse incrementado en dos oportunidades el tributo omitido corresponde el pago de una multa por incumplimiento de deberes formales, lo que motivó se le siga un sumario contravencional.

El Auto Inicial de sumario contravencional N° 25-03461-12 del 5 de noviembre de 2012, se sustentó en los arts. 70.I y 165 de la L. N° 2492 Cód. Trib.boliviano (C.T.B.); 42 del D.S. N° 27310 reglamento al C.T.B. (RC.T.B.), y luego de la presentación de los descargos que no se consideraron suficientes se pronunció resolución Sancionatoria N° 18-00953-12 de 10 de diciembre de 2012, resolución que en recurso de alzada fue confirmada. Empero la AGIT en recurso jerárquico posterior anuló la resolución del inferior y dispuso reposición de obrados hasta el vicio más antiguo esto hasta el auto inicial de sumario contravencional ya citado.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Identificando los fundamentos centrales de la resolución impugnada para anular la resolución del recurso de alzada y ordenar la reposición de obrados hasta el vicio más antiguo como es el auto inicial de sumario Contravencional (AISC) N° 25-03461-12 del 5 de noviembre de 2012, citando y transcribiendo parte de los arts. 47, 70.I, 74-2), 156 y 165 de la L. N° 2492 C.T.B.; 8 y 42 del D.S. N° 27310RC.T.B., 25 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07; la parte demandante, hizo el siguiente análisis y valoración jurídica:

Conceptos revocados por la autoridad de impugnación tributaria.- Manifiesta, que el contribuyente presentó la DDJJ con N° de orden 7931240125 del periodo agosto de 2008, con ventas facturadas de más de siete millones de bolivianos, e impuesto determinado de Bs. 237.316, que no fue cancelado; luego el 10 de octubre de 2008 presentó DDJJ Rectificatoria con N° de orden 7931246510, de la cual pidió y se aceptó un plan de pagos que concluyó el 9 de junio de 2011. En esa situación, antes de que concluya el plan de pagos se presentó una nueva DDJJ Rectificatoria con el N° de Orden 7931515238, por la que se inició el PIET N° 586/2009, hecho que incumplió el art. 25 de la RND N° 10-0037-07, que establece que cuando se presente una declaración que no consigne la multa se debe enviar la misma al departamento jurídico y a cobranza coactiva para la ejecución tributaria.

Manifiesta, que esta falta se la considera como omisión de pago descrita en el art 42 de la L. N° 2492 C.T.B. y que se enmarca dentro del art. 165 de la norma citada, porque declaró un importe que no cancelo, correspondiendo por esta situación que se deba proceder a cancelar el 100 %, porque no se encontraba cancelada la deuda en su totalidad, de forma que la administración tributaria (AT) lo que ha hecho es proceder a cumplir con lo determinado por el último art. citado y calcular la deuda tributaria en UFV tal como establece el art. 42 del RC.T.B.. Esto porque todas las actuaciones de la AT están bajo el sometimiento pleno a la Ley dispuesto por el art. 4-c) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA).

#### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se revoque en todas sus partes la resolución del recurso jerárquico N° AGIT-RJ 1451/2013 de 13 de agosto, emitida por la AGIT, manteniendo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-00953-12 de 10 de diciembre de 2012.

#### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, representada por Daney David Valdivia Coria, como Director Ejecutivo a.i. de la citada instancia estatal de impugnación tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 3 de abril de 2014, cursante de fs. 65 a 68 vta., señalando lo siguiente:

II.1. Que, el contribuyente por la DDJJ con Número de Orden 7931240125 del IVA declaró como impuesto determinado el monto de Bs 237.316. Mientras que en la DDJJ con Número de Orden 7931246510 del IVA, aumentó su declaración como impuesto determinado al monto de Bs 244.106.- por los cuales el mismo se sujetó a un plan de facilidades de pago, que concluyó el 9 de junio de 2011 y siendo un pago aceptado en esas condiciones se consolidó el adeudo y la Resolución de aprobación del mismo sustituyó su título de ejecución original, de acuerdo al art. 108 del C.T.B.

II.2. Indica, que una DDJJ que se presente en fecha posterior a una actuación de la AT, como lo fue la segunda DDJJ con número de orden 7931515238 del impuesto citado, en el que nuevamente se incrementó el impuesto determinado en el monto de Bs 251.060.- y que rectifican declaraciones en el plan de pagos ya mencionado y aprobado, por lo que podía pagar directamente el impuesto omitido más sus accesorios, pero al no hacerlo así se colocó en omisión de pago de acuerdo a la normativa citada, empero por el importe del tributo no pagado y sus intereses, por estas razones la AT no estaba facultada a iniciar sumario contravencional por el primer monto, es decir por Bs 244.106.- la que estaba sujeta al art. 8-II, numeral 1 de la RND 10-0042-05, sólo en caso de incumplimiento del plan de pagos.

II.3. Por ello considera, que únicamente correspondía el proceso sumario por la diferencia incrementada en la segunda rectificatoria de Bs. 6.954.- las que fueron pagadas en el Form. 1000 el 30 de diciembre de 2009 y el 28 de noviembre de 2011, respectivamente, aspectos que debieron ser tomados en cuenta; es decir el plan de pagos aceptado y el pago parcial ya efectuado, esto en sujeción al art. 13-V de la RND N° 10-0042-05. Además, que debió considerarse la imposición de sanciones de forma directa del art. 24-1 de la RND N° 10-0037-07. Concluyendo que al haberse impuesto una sanción por el total del impuesto omitido se vulneró el derecho al debido proceso y a la defensa, por lo que debía anularse el Auto que lesiono esos derechos.

#### II.4. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1451/2013 de 13 de agosto, emitida por la AGIT.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.



A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1. El SIN pronunció resolución administrativa GGSC-DJCC N° 158/2008 de 13 de noviembre, por la que se aceptó la solicitud de facilidades de pago de Aerocon de los periodos mayo a agosto de 2008 de los impuestos IVA e IT, notificada el 19 de noviembre de 2008, proceso que concluyó con el Auto de Conclusión N° 25-00609-11 de 9 de junio de 2011, que declaró concluido el plan de pagos otorgado por la resolución administrativa ya citada,

III.2. El 29 de octubre de 2009, se emitió el PIET que se notificó por cédula el 18 de noviembre de 2009. para luego emitir el auto inicial de sumario contravencional AISC N° 25-03461-12 del 5 de noviembre de 2012, por el que se inició el proceso citado en contra de AEROCON por el IVA, del periodo agosto de 2008, considerada como omisión de pago, notificado por cédula el 16 de noviembre de 2012; luego el contribuyente presentó sus descargos que fueron analizados para que se emita la resolución Sancionatoria N° 18-00953-12 de 10 de diciembre de 2012, que le impuso una sanción por omisión de pago del IVA por el periodo agosto 2008, sin realizar el pago del impuesto determinado, adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, con la multa de 100 % del tributo omitido expresado en 176.888 UFV.

III.3. Notificada por cédula la anterior Resolución el 26 de diciembre de 2012, el contribuyente interpuso recurso de alzada que luego de su trámite pertinente mereció la Resolución ARIT-SCZ/RA 0325/2013 de 3 de mayo, que confirmó la Resolución Sancionatoria, bajo el fundamento de que la institución contribuyente al incrementar el monto del impuesto a pagar en el segundo formulario de DJJ rectificatoria, pagó en la misma el monto de Bs 8.931.- lo que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses y asimismo por otro formulario pago la suma de Bs 1.905.- el que incluía mantenimiento de valor y sanción por omisión de pago. Empero por no haber concluido el pago del plan de pagos la deuda no estaba cancelada en su totalidad, entonces debía cancelar el importe rectificado de la multa por incumplimiento a deberes formales, estableciéndose así la omisión de pago; dispuso además que el importe pagado en el form. 1000 con N° de Orden 7937749263 aunque es por conceptos diferentes debió ser considerado al momento de la cancelación de esta deuda.

III.4. Contra la resolución citada el contribuyente interpuso recurso jerárquico que, luego del trámite de ley, dio lugar a la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1451/2013 de 13 de agosto, que anuló la resolución de alzada, disponiendo la reposición de obrados hasta el AISC N° 25-03461-12, a fin de que la AT emita nuevo acto que se adecue a lo previsto en los arts. 165 de la L. N° 2492 C.T.B., 27 del D.S. N° 27310R C.T.B. y 13-V de la RND N° 10-0024-08, considerando además los pagos realizados mediante form. 100 con N° de Orden 7931885079 y 7937749263. Resolución esta que dio origen a la interposición de la presente demanda contencioso administrativa.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, de los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra, la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si, la AT luego de recibir la segunda DDJJ rectificatoria debió iniciar proceso sumario contravencional por la diferencia entre esta y la primera DDJJ, tomando en cuenta el arrepentimiento eficaz emergente del plan de pagos efectuado y aceptado sobre la primera DDJJ rectificatoria citada, por considerarse un impuesto ya determinado; además de los pagos ya efectuados por Forms. 1000 con Números de Orden 7931885079 y 7937749263.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes se establece: Que la controversia fue analizada, tramitada y resuelta, en el marco de las normas y procedimientos establecidos en la L. N° 2492 C.T.B. vigente, en su Título V incorporado por la L. N° 3092, y en base al art. 141 del D.S. N° 29894, en virtud de las cuales se han emitido Resoluciones por parte de la AGIT; en la cual se determinó que el Auto inicial de Sumario Contravencional N° 25-03461-12, sea anulado totalmente; Resolución que establecía una Sanción por Omisión de Pago de la DDJJ del IVA periodo agosto de 2008, con el N° de Orden 7931515238, empero por el total de lo adeudado lo que incluía el monto que se estaba pagando por un plan de pagos.

A objeto de hacer un análisis preciso del problema planteado transcribimos las normas específicas que han sido objeto de la controversia:

El art. 162 de la L. N° 2492 C.T.B., dispone sobre el incumplimiento de deberes formales: "I. El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a Cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's)", luego sigue disponiendo en el parágrafo II, que: "Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este código las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la administración tributaria". Acto que es descrito en el art. 165 como omisión de pago definiéndolo como: "El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria".

Ahora, en el caso específico que no ocupa la forma de cálculo de esa deuda tributaria esta descrita en el D.S. N° 27310RC.T.B., que en su art. 27 concretamente sobre las declaraciones rectificatorias a favor del fisco, estipula que: "cuando se presente una rectificatoria a favor del Fisco, la diferencia del impuesto determinado no declarado en término originará una multa por incumplimiento a los deberes formales, conforme a lo establecido en el parágrafo II del art. 162 de la L. N° 2492. Si la rectificatoria fue presentada después de cualquier actuación del Servicio de

Impuestos Nacionales, se pagará además, la sanción pecuniaria correspondiente al ilícito tributario conforme a lo establecido en la citada ley". Sin que se pueda imponer sanción por la primera DDJJ rectificatoria la que ya estaba con un plan de pago aprobado.

Con este antecedente, el SIN ha aprobado un Procedimiento para la aplicación de sanciones directas por incumplimiento de deberes formales relacionados con la presentación de DDJJ que es la RND N° 10-0011-08 de 20 de marzo de 2008, que en su art. 2, dispone la Complementación de la RND N° 10-0042-05 y modificaciones a la RND N° 10-0037-07 estableciendo en el parág. I: "Se complementa el numeral 1. del art. 3 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0042-05 de 25 de noviembre de 2005, con el siguiente texto: 1. determinadas por la administración (resoluciones determinativas, resoluciones sancionatorias y autos de multas firmes)"; mientras que en su parág. II, indica: "Se modifica el numeral 1. del Art. 24 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, por el siguiente texto: 1. La falta de presentación de declaraciones juradas en los plazos establecidos por la administración tributaria o rectificatorias que incrementen el impuesto determinado, conforme prevé el parág. II del art. 162 del C.T.B., concordante con el art. 27.I del D.S. N° 27310 RTCb"; así también el parág. III, dice: "Se modifica el art. 25 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, por el siguiente texto: art. 25.-La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos establecidos por normas legales, así como declaraciones juradas rectificatorias que incrementen el impuesto determinado, hace surgir sin que medie actuación alguna de la administración tributaria, la obligación de pagar multa por incumplimiento al deber formal señalado en el objeto de la presente resolución. al efecto, la gerencia distrital, GRACO o sectorial que verifique la contravención, emitirá el auto de multa para su notificación con el proveído de inicio de ejecución tributaria. El auto de multa será cancelado en boleta de pago correspondiente según la coparticipación del impuesto, o mediante la boleta de Pago N° 2000, cuando el pago se realice con valores en el servicio de impuestos nacionales. Si el sujeto pasivo o tercero responsable presentara la declaración jurada extrañada omitiendo consignar la multa, la administración tributaria hará efectivo el cobro a través del auto de multa".

Deliberando en el fondo de lo pedido por la AT -demandante-, se tiene que demandar la aplicación del art. 25 de la RND 10-0037-07, empero transcribe la misma en la forma que estaba redactada antes de la RND N° 10-0011-08 de 20 de marzo de 2008, lo que obviamente ha generado una mala interpretación de una norma que no estaba vigente al momento en que se emitió el PIET N° 568/2009 de 29 de octubre de 2009, por lo que en sujeción a lo dispuesto por el art. ya modificado correspondía se proceda directamente a la emisión de un Auto de Multa y ejecutar directamente ese monto, lo que no ha hecho la AT, es decir que ha utilizado un procedimiento, cual es el Proceso Sumario Contravencional cuando no era aplicable en el momento en que se suscitaron los hechos: "presentar una declaración rectificatoria que incrementa el monto a favor del Fisco", por lo que no correspondía el inicio de dicho proceso.

Además, por instrucción expresa del art. 27 del D.S. N° 27310RC.T.B., se sabe que cuando se presente una DDJJ Rectificatoria a favor del Fisco, la diferencia del impuesto determinado no declarado en término originará una multa por incumplimiento a los deberes formales, conforme a lo establecido en el Parág. II del art. 162 del CBT, que ordena se aplique sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código sobre las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria; de lo que se establece nuevamente que la misma ley ya disponía que no se efectúe el procedimiento sancionatorio incorrectamente tramitado por la AT.

Con referencia a los dos pagos por los form. 1000 que se han ejecutado, debe proceder la AT a analizar si el cálculo de dichos montos es el correcto, porque siendo efectuados en relación a la DDJJ 7931515238, que es la segunda rectificatoria, objetada en esta demanda debe obligatoriamente considerarse los mismos.

## V.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70, de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda; en su mérito, se mantiene firme y subsistente la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1451/2013 de 13 agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norca Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



146

**Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 21, impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1165/2013, de 29 de julio (fs. 4 a 9), el memorial de contestación de fs. 33 a 34 repetida, la réplica de fs. 57, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Willan Elvio Castillo Morales, en representación de la Aduana Nacional Regional Santa Cruz, en virtud del memorándum CITE N° 0120/2012 de 05/01/2012 (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 17 a 21, manifestando que al amparo de lo establecido en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341, Ley de Procedimiento Administrativo, en concordancia con los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01165/2013 de 29 de julio.

Expresa que la Gerencia Regional Santa Cruz, emitió resolución sancionatoria en contrabando AN-ULERZR-RS-074/2012 de 22 de junio de 2012, declarando probado el contrabando contravencional, contra José María Urzagasti Aguilera, representante legal de la Agencia Despachante de Aduana Lomalta SRL., debido a que la documentación soporte registrada en la página de documentos adicionales de la DUI 2008/735/C-24570 de 27/12/2007, no corresponde a los datos del vehículo consignado a la referida DUI, camioneta marca Mitsubishi, tipo L-200, año de fabricación y modelo 2007, motor 4D56UCAJ9032, chasis MMBJNKB407D055169, cilindrada 2800, doble tracción, color gris, combustible DIESEL, con FRV 71422625 y validado con el usuario SIDUNEA (sistema informático de la aduana nacional), LOMALTA0412, asignado a la Agencia Despachante de Aduana Lomalta SRL., para ejercer como auxiliar de la función pública aduanera, lo que determinó que el vehículo no ingresó físicamente a Zona Franca Winner, consecuentemente al no cumplir con las formalidades aduaneras, se subsume en la conducta descrita en el art. 181-a), b) y g) de la L. N° 2492, aplicando la sanción del 100% del valor de la mercancía en sustitución al comiso, en virtud a lo establecido en el parág. II del mismo cuerpo legal, monto que asciende la suma de 43,180.44 UFV's, conforme al acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0063/2008 de 22 /12/2008.

A raíz de lo mencionado, la Agencia Despachante de Aduana Lomalta SRL, en 25 de enero de 2013, interpuso recurso de alzada contra la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULERZR-RS.074/2012 de 22 de junio, que propició la emisión de la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0290/2013, que revocó totalmente la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-075/2012 de 22 de junio.

En desacuerdo con la resolución de alzada, la administración aduanera interpuso en 27 de mayo de 2013, recurso jerárquico que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 1165/2013 de 29 de julio que dispuso confirmar la resolución impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que la Aduana Nacional, hizo una interpretación y aplicación errónea de la normativa tributaria, aplicada en la resolución impugnada, al considerar que la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULERZR-RS/2012 de 22 de junio, se sustentó en las acciones descritas en el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0063/2008 de 22 de diciembre, que fue además remitida a instancias del Ministerio Público, toda vez que el hecho suscitado se constituía como delito aduanero, en consideración a la cuantía del tributo omitido.

De ahí que, cuando entró en vigencia la Ley Financiera del año 2009 (Presupuesto General de la Nación gestión 2009), el art. 56, modificó el monto de los numerales I, III y IV del art. 181 de la L. N° 2492 de agosto de 2003, de 10.000 UFV's a 200.000 UFV's, aspecto por el que el fiscal adscrito a la Aduana Nacional, emitió resolución de rechazo, argumentando que en virtud a la modificación señalada, el proceso debía sustanciarse por la vía administrativa, toda vez que el ilícito constituye contravención y no delito aduanero, produciéndose a raíz de ello, una readecuación de procedimiento.

En ese sentido, señala que a partir de la emisión del acta de intervención, hasta la notificación a la Aduana Nacional con la resolución fiscal de rechazo, emitida por el fiscal adscrito a la Aduana Nacional el 15 de enero de 2010, el cómputo de la prescripción se encontraba suspendido, conforme señala el art. 154 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que a criterio suyo, la autoridad de impugnación no puede pretender desconocer esta suspensión y declarar prescritas las facultades de la administración aduanera, toda vez que desde el 22 de diciembre de 2008 (fecha de emisión del acta de intervención), hasta el 10 de enero de 2010 (fecha de notificación de la resolución fiscal de rechazo), el cómputo de la prescripción para la DUI 2007/735/24570, se encontraba suspendida, volviendo a computarse el plazo de 5 años para que opere la prescripción a partir de la notificación con la resolución fiscal de rechazo, es decir del 15 de enero de 2010, considerando que los sujetos pasivos fueron notificados con la resolución sancionatoria AN-ULEZR-RS-074/2012 de 22 de junio de 2012, el 11 de enero de 2013 y el 14 de febrero de 2013, la facultad de la administración tributaria para imponer sanciones, fueron realizadas dentro del plazo legal establecido, sin

haber operado la prescripción como erróneamente consideró la Autoridad de Impugnación Tributaria, afirmando finalmente que la administración aduanera, sometió sus actos a lo que establece la normativa legal vigente, citando entre ellos de manera textual, los arts. 6, 9, 10, 11 de la L. N° 1990 de 28 de julio de 1999; y los arts. 154 y 181 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003.

### I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, que en virtud de los fundamentos expuestos, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa y anule la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 01165/2013 de 29 de julio y del mismo modo, anule la resolución ARIT-SCZ/RA 0290/2013 de 26 de abril y declare firme y subsistente la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-074/2012 de 22 de junio de 2012, a fin de mantener subsistente la facultad de la Aduana Nacional de imponer y ejecutar las sanciones por los ilícitos aduaneros evidenciados en el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0063/2008 de 22 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda

Que por providencia de fs. 23 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que tomando en cuenta que la demanda deviene de un proceso administrativo en el cual existe como parte interesada la Agencia Despachante de Aduana Lomalta SRL., se le haga conocer la misma, mediante provisión citatoria.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fojas 33 a 34 repetida, y providenciado a fojas 35, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la entidad demandante, la autoridad demandada manifestó que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe precisar lo siguiente:

Que el 22 de diciembre de 2008, se emitió el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0063/08, en la que se indica que la DUI C-24570, fue elaborada por la Agencia Despachante de Aduana Lomalta SRL., registrada, validada y pagada el 27 de diciembre de 2007, empero no contaba con el levante respectivo ni pase de salidad, por lo que se presume que no fue presentada ante la Administración de Aduana Zona Franca Winner; asimismo estableció que todos los documentos consignados en la página de documentos adicionales, no corresponden al vehículo registrado en el Sistema de la Aduana Nacional con el FRV 71422625, por lo que determinó que el vehículo nunca ingresó a Zona Franca Winer, ni cumplió con las formalidades de ley para su importación, conforme establecen los arts. 82 de la L. N° 1990 y 110 del R. L.G.A., tipificando la conducta como contrabando de acuerdo a los inc. a), b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492. Posteriormente se emitió el proveído de 1 de octubre de 2010, indicando que como resultado de la resolución de Rechazo de 15 de diciembre de 2009, emitida por el Fiscal de Materia, se dispuso el inicio del proceso administrativo de acuerdo a lo establecido en el art. 95 del C.T.B., conforme a la competencia prevista en el art. 53-b) del D.S. N° 27310, y que se debía notificarse con el acta de intervención a los involucrados, así como con el mencionado proveído, en aplicación del art. 90 de la L. N° 2492; en consecuencia el 16 de febrero de 2011, la administración aduanera, notificó en secretaría a Leonardo Luis Chamby Montoya, José María Urzagasti Aguilera, Víctor Alberto Urzagasti, Silver Heredia y José Pereira con el proveído de 1 de octubre de 2010 y el acta de intervención GRSCZ-UFIZR-0062/08, asimismo el 11 de enero de 2013, notificó personalmente a José María Urzagasti Aguilera, representante de la Agencia Despachante de Aduana Lomalta SRL., con la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-074/2012 de 22 de junio, que al no existir mercancía comisada, en sustitución impuso como sanción, el pago del 100% del valor de la mercancía.

Que en aplicación de los arts. 59-I, num. 3, y 60-I de la L. N° 2492, la Administración Aduanera tiene 4 años para ejercer su facultad de imponer sanciones administrativas, cómputo que se inicia el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. En el caso, la Agencia Despachante de Aduana Lomalta SRL., en la gestión 2007, tramitó la DUI C-24570, por lo tanto, el cómputo de la prescripción se inició el 1 de enero de 2008 y concluyó el 31 de diciembre; además la instancia jerárquica no evidenció causales de interrupción o suspensión del término de la prescripción. Además sostiene que los argumentos de la entidad demandante sobre una supuesta suspensión desde el acta de intervención hasta la notificación con la resolución de rechazo, no son congruentes con lo solicitado en la instancia jerárquica, lo que denota que únicamente pretende introducir fundamentos nuevos que no fueron claramente solicitados ante la AGIT, solicitando que sean rechazados.

Finalmente señala que los argumentos de la entidad demandante, no son evidentes, de modo que la resolución impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todos los fundamentos de la resolución jerárquica que se impugna.

### II.1. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este tribunal emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1165/2013 de 29 de julio, emitida por la autoridad de impugnación tributaria.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa a fs. 57, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, mismo fue providenciado a fs. 58, corriéndose traslado para la réplica; sin respuesta, por providencia de 58, se decretó autos para sentencia.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en sala plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1. Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se evidencia que la administración aduanera emitió la resolución sancionatoria de contrabando AN-ULEZR-RS-074/2012, de 22 de junio (fs. 2 a 4, anexo 1) que resolvió entre otros aspectos, declarar probado el contrabando contravencional, contra José María Urzagasti Aguilera, en representación legal de la Agencia Despachante de Aduanas Lomalta, y considerando que no existía mercancía comisada, impuso en sustitución la sanción correspondiente al pago del 100% del valor de la mercancía, que asciende a \$us. 15.700.

Asimismo, instruyó la ejecución tributaria establecida en la sección VII del capítulo II, Título II del Cód. Trib., hasta la suma indicada; la captura del vehículo descrito en el acta de Intervención N° GRSCZ-UFIZR- N° 0063/08 de 22 de diciembre.

Por otra parte, se anule la DUI 2007/735/C-24570 y remita antecedentes al Ministerio Público.

Seguidamente, la Agencia Despachante de Aduanas Lomalta SRL., mediante memorial de fs. 12 a 16 del anexo 1, interpuso recurso de alzada contra la resolución sancionatoria descrita precedentemente; recurso que fue resuelto a través de la Resolución ARIT-SCZ/RA 0290/2013 de 26 de abril (fs. 45 a 51 del anexo 1), que determinó REVOCAR TOTALMENTE la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULEZR-RS-074/2012 de 22 de junio.

En virtud de lo anterior, la Gerencia Regional de Aduana Santa Cruz de la Aduana Nacional, por memorial de fs. 63 a 64 del anexo 1, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1165/2013 de 2 de julio (fs. 78 a 83, anexo 1), que decidió CONFIRMAR la resolución ARIT-SCZ/RA 0290/2013 de 26 de abril, y consecuentemente, revocar totalmente la resolución sancionatoria de contrabando AN-ULEZR-RS-074/2012 de 22 de junio.

#### IV. De la problemática planteada

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de controversia dentro del presente proceso, se circunscribe en determinar si es evidente que la autoridad jerárquica, interpretó y aplicó de manera errónea e incorrecta la normativa tributaria aduanera, al emitir la resolución impugnada, confirmando la resolución de alzada, que a su vez revocó totalmente la resolución sancionatoria de contrabando, por haber prescrito la facultad de la Aduana Nacional de imponer y ejecutar las sanciones por los ilícitos aduaneros evidenciados en el Acta de Intervención GRSCZ-UFIZR-0063/2008 de 22 de diciembre.

#### V.1.- Análisis y fundamentación.

Al presente, concluido el trámite en la vía administrativa, se abrió la vía jurisdiccional para el contencioso administrativo, teniendo el Supremo Tribunal de Justicia, la facultad de conocer la causa, a objeto de realizar el control judicial de legalidad y verificar si lo afirmado en la demanda es evidente, finalmente establecer si existió infracción de disposiciones legales, como derechos lesionados con la emisión de la resolución jerárquica.

En la especie, la demanda se refiere a que supuestamente la Autoridad General de Impugnación Tributaria, interpretó de manera incorrecta la normativa tributaria, toda vez que el cómputo de la prescripción iniciado con la notificación del Acta de Intervención GRSCZ-UFIRZR-0063/2008 de 22 de diciembre de 2008, que fue remitido a su vez, a instancias del Ministerio Público, se encontraba suspendido por la Resolución Fiscal de Rechazo, que fue notificada el 15 de enero de 2010, es decir, no operó la prescripción, por lo que considera que no se puede desconocer dicha suspensión y declarar prescritas las facultades de la administración aduanera para imponer sanciones.

En consecuencia corresponde ingresar al análisis de estos puntos a efecto de dar respuesta a los reclamos planteados y así verificar si tiene o no sustento legal la demanda.

Previamente es preciso señalar que, la palabra "prescripción" en derecho, se limita a la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo. El tiempo lleva a la consolidación de cierto derecho o a la pérdida del mismo. La prescripción normalmente es un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, siendo un medio de ataque que tiene el acreedor, toda vez que en derecho se considera necesario establecer plazos dentro los cuales debe ejercitarse una acción, porque la inactividad del titular determina la pérdida o caducidad de su pretensión por el transcurso del tiempo, es decir, si el titular del derecho no ejercita la acción de cobro en materia de obligaciones, este instituto tiende a garantizar a quien tiene un deber o una deuda, que no pesará indefinidamente contra él y sus herederos; la responsabilidad de cumplir la obligación ni la acción de la administración de justicia, puede estar expedita por tiempo indefinido.

En materia de tributos, la institución de la prescripción tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la administración tributaria en relación a la exigibilidad del cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado, previa declaración expresa de la acción de la administración tributaria, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas.

Nuestra legislación contempla la prescripción tributaria en el art. 59-I de la L. N° 2492 (Cód. Trib.), al establecer: "Prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria."

Al presente, la cuestión más importante en materia de prescripción es determinar el momento a partir del cual deben computarse los plazos legales, la determinación precisa de este momento viene exigido por el principio de seguridad jurídica, es así que nuestro código tributario teniendo como base el principio de legalidad o reserva de ley (art. 6 de la L. N° 2492), instituyó una serie de parámetros legales a fin de establecer el inicio del cómputo en distintos casos, para determinar la prescripción, que se encuentra prevista en el art. 60 de la citada norma, que determina: "I...el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo..."

Asimismo, el art. 61 del mismo cuerpo legal, establece que la prescripción se interrumpe por: "a) la notificación del sujeto pasivo con la resolución determinativa. b) el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago". Y finalmente el art. 62, previene que el curso de la prescripción se suspende con: "I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo."

Inicialmente se debe precisar que bajo el epígrafe de fundamentación de la demanda, el representante legal de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional en los hechos no efectuó ninguna fundamentación.

En el numeral IV.-, el memorial de demanda se circunscribe a efectuar una relación respecto de la emisión de la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULERZR-RS-074/2012 de 22 de junio, en relación con la remisión de actuados al Ministerio Público para la sanción de la acción pública penal de contrabando en virtud de la cuantía del hecho.

Que sin embargo, la Ley del Presupuesto General de la Nación para la gestión 2009, a través de su art. 56 modificó los numerales I, III y IV del art. 181 de la L. N° 2492, en relación con la cuantía y el procesamiento del ilícito de contrabando en la vía administrativa o jurisdiccional, como contravención o delito, incrementándose el monto referido de UFV 10.000,- a UFV 200.000,- por lo que se dio la condición para la emisión de la resolución de rechazo por el Ministerio Público en el presente caso, para su procesamiento como contravención en la vía administrativa.

En cuanto a la prescripción, el memorial de demanda se limitó a citar el art. 154 de la L. N° 2492, alegando que desde la emisión del acta de intervención contravencional, 22 de diciembre de 2008, hasta la notificación a la Aduana Nacional con la Resolución Fiscal de Rechazo, el 15 de enero de 2010, el cómputo de la prescripción se encontraba suspendido, "...volviendo a computarse los 5 años..."

A continuación, el demandante simplemente transcribió textualmente artículos de la Ley General de Aduanas, N° 1990 y del Código tributario, L. N° 2492, sin efectuar siquiera un comentario sobre tales citas.

Respecto de lo precedentemente relacionado, se debe recordar que el demandante tiene la carga procesal de fundamentar las razones que le llevan como en el presente caso, a impugnar en la vía jurisdiccional una resolución jerárquica pronunciada en sede administrativa, respecto de la cual debe efectuar una crítica legal, señalando las razones y argumentando el cómo, por qué, de qué manera la autoridad demandada incurrió en infracción de la ley, pero además, cuál es desde su perspectiva, la interpretación que correctamente correspondía en el caso concreto, sin que sea suficiente citar normas y alegar su pretendida vulneración.

V.2.- En el caso presente, el hecho generador se produjo en el momento de la aceptación de la DUI C-24570, validada el 27 de diciembre de 2007 (fs. 103 a 104, Anexo 2), razón por la que de acuerdo con lo que dispone el art. 59 y el parág. I del art. 60 de la L. N° 2492, el cómputo del término de la prescripción se inició el 1 de enero de 2008, finalizando el 31 de diciembre de 2011.

Revisados los antecedentes administrativos y procesales, no se encuentran en la especie, causales que hubieran podido dar lugar a la suspensión o interrupción del cómputo del término de la prescripción, de acuerdo con lo que disponen los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492.

la resolución sancionatoria en contrabando AN-ULERZR-RS-074/2012 de 22 de junio, fue notificada el 11 de enero de 2013, cuando evidentemente las facultades de la administración para imponer sanciones, habían prescrito.

El término de la prescripción, así como sus causas de suspensión e interrupción, se encuentran determinadas por ley, no encontrándose admitida su interpretación restrictiva o extensiva, pues ello conduciría a desvirtuar su sentido y aplicación; es decir, que se trata de normas que se encuentran dentro del ámbito de protección del principio de reserva legal.

Adicionalmente, el recurso jerárquico interpuesto por la Administración Aduanera, de acuerdo con el memorial de fs. 63 a 64 del anexo 1, se limitó a señalar que "...no cursan en ninguno de los actuados dicha solicitud mediante la cual se haya requerido la prescripción..."

No obstante, revisado el memorial por el que se interpuso recurso de alzada (fs. 12 a 16, anexo 1), en la parte final del petitorio, señala. "...toda vez que al presente se ha operado la prescripción y ha sido invocada preferentemente a las nulidades también expuestas."

Por lo anterior, en resguardo del principio de congruencia, la autoridad demandada resolvió correcta y puntualmente lo que correspondía, sin que tampoco sea admisible que la administración aduanera pretenda introducir nuevos elementos a la demanda en la vía contenciosa administrativa, pues la base y el marco para el desarrollo del proceso en el ámbito jurisdiccional, lo constituye la resolución jerárquica.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la AGIT, al pronunciarse a través de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1165/2013 de 29 de julio, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 46, interpuesta por Willan Elvio Castillo Morales, en su condición de Gerente Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la resolución AGIT-RJ 1165/2013 de 29 de julio, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries méndez**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



147

**Gerencia Distrital La Paz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 15 a 20 interpuesta por Gerencia Distrital de La Paz I del SIN, la contestación a la demanda de fs. 68 a 70, réplica de fs. 74 a 75 y dúplica a fs. 77 los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. 1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales inicio una fiscalización mediante Orden de Verificación N° 2012OVE00032 modalidad verificación específica IUE y form. 4003 Requerimiento N° 00107019, notificado personalmente el 24 de julio de 2012 a Miguel Ángel Marañón, por el que se solicitó documentación correspondiente a la gestión 2017, con el objeto de verificar el cumplimiento a disposiciones legales relativas al Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), que resultado del mismo se comprobó que el contribuyente no ha determinado los impuestos conforme a ley en la declaración jurada presentada por el Impuesto sobre las Utilidades de

las Empresas de la gestión 2007 e incurrido en incumplimiento a deberes formales ante el SIN. La verificación fue realizada sobre base cierta sustentada por la información obtenida de la base de datos corporativa del Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria (S.I.R.A.T.), cruce de información de sus proveedores, información proporcionada por el contribuyente con los libros de ventas y talonarios de facturas de ventas, resultado del mismo se evidenció el incumplimiento al deber formal relacionado con la "Habilitación de los libros de ventas y compras IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica" correspondientes a los periodos enero a junio de 2007, mismos que debieron estar debidamente legalizados ante notario de fe pública por periodo, dentro del plazo que vence el último día del mes siguiente al que corresponda; incumplimiento a deber formal "habilitación de los libros de compras IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica", periodos de julio a diciembre de 2007, mismos que debieron ser notariados semestralmente; incumplimiento al deber formal "registro en el libro de compras IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica" de los periodos abril, junio y agosto de 2007, al no haber seguido la cronología en las fechas al momento de registrar las facturas de compras, razón por la cual se labró las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación N° 43095, 43096, 43097, 43098, 43099, 43100, 43089, 43090, 43091, 43092, 43093, 43094, 43070, 43069, 43071, 43072 y 43081 todas de 28 de septiembre de 2012, con sanción de una multa al contribuyente de 500 UFV por cada periodo fiscal. vista de cargo cite: SIN/GDLP/DF/FVE/VC/0726/2012 de 30 de octubre de 2012, notificado personalmente al contribuyente el 1 de noviembre de 2012, a fin de que asuma defensa y ofrezca pruebas; en 29 de noviembre de 2012, presentó nota de descargo argumentando se haga una correcta valoración de lo presentado, misma que no son de respaldo fehaciente que justifique como descargo sobre las observaciones realizadas en la vista de cargo, consecuentemente, se emite la Resolución Determinativa N° 00795/2012 de 24 de diciembre de 2012, impugnada por el contribuyente sobre la cual se emite la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0449/2013, el cual resolvió revocar parcialmente la resolución determinativa dejando sin efecto el reparo de Bs 12.352.- por tributo omitido, más intereses y sanción por omisión de pago correspondiente al IUE de la gestión 2007, confirmada mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1154/2013 de 23 de julio de 2013.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la administración tributaria actuó conforme a ley, sin embargo la AGIT emite una resolución errada confirmando la resolución de recurso de alzada, que deja sin efecto el reparo de Bs 12.352.- por tributo omitido, más intereses y sanción por omisión de pago correspondiente al IUE de la gestión 2007 modificando el impuesto omitido de Bs 134.421.- a Bs 122.896.- más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago correspondiente al IUE de la gestión 2007, confirmada por la resolución jerárquica, no habiendo la AGIT tomado en cuenta los argumentos realizados por la administración tributaria, de acuerdo a lo siguiente:

Con relación a la depreciación de activos fijos; manifiestos que la resolución que resuelve el recurso jerárquico AGIT-RJ 1154/2013, en su párrafo primero de la página 18, establece que: "VI. Ahora si bien es cierto que conforme lo indica la administración tributaria que para el cálculo del importe de la depreciación, se debe conocer las fechas de compra de los activos, cuadros de depreciación; no es menos cierto que la administración tributaria debió solicitar detalles de activos fijos al contribuyente y evidenciar el costo original y fechas de adquisiciones, para el respaldo indubitable de tal observación, lo que en el presente caso no se evidencia; puesto que además no se desconocía totalmente el importe original de los activos para considerar cero el valor de las depreciaciones, monto expresado en el balance general"; al respecto señala que la depuración del crédito fiscal sobre base cierta producto de la verificación efectuada a la información proporcionada por el contribuyente (factura libro de compras IVA y DD.JJ.) información obtenida del SIRAT, información de controles cruzados para los periodos de enero a diciembre de 2007 fue correctamente llevada a cabo, además de la verificación de los antecedentes administrativos, que si bien el contribuyente presentó pruebas al respecto y dichas observaciones fueron tomadas en cuenta y las tomó como válidas modificando las multas conforme al informe CITE:SIN/GDLPZ/DF/SFVE/INF-5765/2012 de 20 de diciembre de 2012; en el caso del derecho a deducción de las depreciaciones el contribuyente debió aportar todos los documentos suficientes, que demuestren la procedencia de sus activos, conforme establece el procedimiento contable y administrativo, así como el valor original, historial del activo, fecha de adquisición, depreciaciones acumuladas, valor en libros, etc., como prueba de descargo ante la vista de cargo que no fueron presentadas por el contribuyente además que no señaló absolutamente nada sobre la depreciación mediante nota, quien debió descargarse mediante un cuadro de depreciación y no lo hizo nunca, sin embargo a más de que el mismo se colocó en estado de indefensión, no aportó elementos técnicos conducentes a constatar las depreciaciones aducidas. La AGIT ingresó en error al considerar válidos los importes de las depreciaciones, puesto que el contribuyente nunca presentó un cuadro de depreciación, no mencionó nada en la nota enviada a la administración tributaria, que el SIN no puede hacer una depreciación exacta, sin contar por lo menos con estados financieros con fechas de compras de los activos, los cuadros de depreciaciones que hagan que la AT estime los mismos y realice un porcentaje de los ajustes de los gastos por depreciaciones, puesto que sin ayuda del contribuyente no es posible llegar a un porcentaje aplicado, por lo que parece extraño el proceder de la AGIT al considerar válidos los importes de las depreciaciones y que la Administración Tributaria debió solicitar el detalle de activos fijos al contribuyente para evidenciar el costo original y fechas de las adquisiciones, cuando la carga de la prueba corresponde al contribuyente, al respecto cita la S.C. N° 142/05-R de 11 de febrero y N° 1818/04-R de 25 de noviembre; asimismo refiere al plazo otorgado en la vista de cargo para la presentación de la prueba conforme el art. 81 de la L. N° 2492, que al haberse notificado personalmente el contribuyente debió presentar sus descargos dentro del plazo de 30 días, quien no lo hizo así, tan solo presentó una nota en la que formula observaciones a la vista de cargo, refiriendo que las pruebas debieron ser presentadas en dicha etapa y no cuando el contribuyente creyera conveniente, para lo cual señala resoluciones emitidas por la AGIT referente a las reglas probatorias aplicables a los procedimientos administrativos tributarios como condición para su admisión, requisitos de pertinencia y oportunidad así como las ofrecidas fuera de plazo; que la documentación o prueba debe presentarse y aceptarse únicamente cuando cumple el art. 81 de la L. N° 2492, que en el presente caso la misma no puede ser valorada en instancia administrativa ni en instancia recursiva, excepto podrá ser admitida en etapa recursiva, siempre y cuando pruebe que la omisión no fue por causa propia, para lo cual debe cumplirse el juramento de reciente obtención, caso contrario se establece la conclusión consiguientemente debe ser rechazada.



Legalidad y Buena Fe de las actuaciones tributarias; expresa que según el art. 65 de la L. N° 2492, se presume la legalidad de todas las actuaciones de los servidores públicos del servicio de impuestos nacionales sometiéndose a todas las disposiciones legales y normas tributarias vigentes, al respecto señala la S.C. N° 0258/2007-R de 10 de abril de 2007, en consecuencia la administración tributaria aplicó en todo momento el principio de buena fe en cada uno de los actos jurídicos administrativos en base a la documentación obtenida sin ayuda del contribuyente ya que este no aportó con ningún elemento en la fase de determinación no debiendo admitirse ni considerarse ninguna prueba posterior a las fase de determinación que no cumpla con lo previsto por el art. 81 de la L. N° 2492.

Respecto a la Motivación de toda Resolución; señala que las motivación o fundamentación de una resolución como la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT.RJ 1154/2013, es un elemento esencial que debe poseer toda resolución, así señala la S.C. N° 0043/2005-R de 14 de enero de 2005; que en el presente caso no existe, ya que lo único que se hace es indicar que la administración tributaria independientemente de tener razón también podría solicitar información al contribuyente.

### I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se emita sentencia declarando la demanda contenciosa administrativa probada en todas sus partes, en consecuencia declarando la revocatoria parcial de la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1154/2013 de 23 de julio de 2013 emitida por dicha autoridad administrativa y en consecuencia declare firme y subsistente la R.D. N° 00795/2012 de 24 de diciembre de 2012 en su totalidad.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 68 a 70 y señala lo siguiente:

Que la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1154/2013 de 23 de julio de 2013, esta plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos jurídicos, que los argumentos de la demanda contenciosa tributaria se sujetan sino a los mismos argumentos del Recurso Jerárquico, para lo cual precisa lo siguiente:

II.1. El art. 22 del D.S. N° 24051, señala que las depreciaciones del activo fijo se computaran sobre el costo depreciable, según el art. 21 de este reglamento y de acuerdo a su vida útil en los porcentajes que se detallan en el anexo de este art.; asimismo el art. 21 del mismo cuerpo legal señala que las depreciaciones se calcularan sobre el costo de adquisición o producción de los bienes, el que incluirá los gastos incurridos con motivo de la compra, transporte, introducción al país, instalación, montaje y otros similares que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados. En este sentido el presente caso se evidencia que la administración tributaria para el respaldo de estas observación elaboró el papel de trabajo "estado de resultados base cierta-Al 31 de diciembre de 2007", en el cual se observa que conforme la columna "según fiscalización" no se tomó en cuenta el importe de depreciaciones de los activos fijos del contribuyente; asimismo, de la revisión del balance general, los activos no corrientes se encuentran registrados, el estado de resultados expone los importes de las depreciaciones empleadas por el contribuyente, de donde se advierte que, del cálculo de la tasa de depreciación mediante la relación del costo original entre el importe de las depreciaciones anuales, esta es inferior al establecido en el anexo del art. 22 del D.S. N° 24051; al respecto señala que si bien es cierto que conforme indica la Administración Tributaria para el cálculo del importe de la depreciaciones se debe conocer las fechas de compra de los activos, cuadros de depreciaciones, pero no es menos cierto que la administración tributaria debió solicitar el detalle de activos fijos al contribuyente y evidenciar el costo original y fechas de adquisiciones para el respaldo indubitable de tal observación, lo que en el presente caso no se evidencia, puesto que no se desconocía totalmente el importe original de los activos para considerar cero el valor de las depreciaciones, montos expresados en el balance general, por lo que se debe considerar validos los importes de las depreciaciones establecidos en el estado de resultados.

II.2. Sobre la legalidad, buena fe y motivación de toda resolución se tiene que los arts. 139-b), 144 de la L. N° 2492, art. 198-e) y 211-l de la L. N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alza deberá interponer de manera fundamentada su agravio fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el recurso jerárquico, razón por la cual no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el recurso jerárquico por la administración tributaria en estricta observancia del principio de congruencia, que no cabe mayor consideración por ser aspectos impertinentes e inoportunos, que al no haber sido reclamados e impugnados en los recursos de alza y jerárquico, fueron como se ha dicho consentidos libre, voluntaria y expresamente por el ahora demandante.

### II.3. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1154/2013, de 23 de julio de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Orden de Verificación 2012OVE00032, de 6 de julio de 2012, notificado personalmente a Miguel Ángel Marañón Palza el 24 de julio de 2012, con alcance de verificación específica de los hechos y/o elementos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, modalidad Verificación Específica IUE periodo enero a diciembre de 2007, cursante a fs. 3 del anexo 2.

Formulario f: 4003 N° 107019 de requerimiento de 10 de agosto de 2010, por el cual se solicitó al contribuyente, la documentación consistente en D.D.J.J del IVA Form. 200, D.D.J.J. del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas IUE Form. 510, libro de ventas IVA, libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al DEBITO Fiscal IVA, notas fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA y form. 110 RC-IVA con las notas fiscales de los dependientes, cursante a fs. 4 del anexo 2.

Formulario F: 4003 N° 111729 de 24 de julio de 201, de requerimiento de solicitud al contribuyente de comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, teniendo como plazo hasta el 31 de julio de 2012, cursante a fs. 8 del anexo 2.

Acta de Recepción del Servicio de Impuestos Nacionales de 20 de agosto de 2010, de entrega de documentos realizados por el contribuyente, consistentes en: DD.JJ. f-200 enero a diciembre, DD.JJ. F 500 y respaldos, libro de Compras VIA original (31 folios), libro de Ventas originales (13-12 folios), facturas de ventas 1 sobre (933-1100) originales, facturas de ventas 1 sobre (253-450 originales, sobres con facturas de compras originales y comprobante de pago mensual de aportes correspondientes al periodo 2007, cursante a fs. 9 del anexo 2.

Formularios N° 7013 de acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación números N° 43095, 43096, 43097, 43098, 43099, 43100, 43089, 43090, 43091, 43092, 43093, 43094, 43070, 43069, 43071, 43072 y 43081 todos del 28 de septiembre de 2012, por el que cada una sanciona al contribuyente con 500 UFV, por incumplimiento al deber formal de habilitación del libro de ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica; libros correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2007; los mismos que fueron legalizados o notariados ante notario de fe pública, cursantes de fs.11 a 27 del anexo 2.

Papel de Trabajo del Servicio de Impuestos Nacionales, estado de resultados base cierta al 31 de diciembre de 2007, en el que se establece en el acápite de gastos operativos la depreciación de muebles y otros como "0", cursante a fs. 32 del anexo 2.

Vista de cargo cite: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/0726/2012 de 30 de octubre de 2012, cursante de fs. 712 a 728 del anexo 5, notificada al contribuyente el 1 de noviembre de 2012, cursante a fs. 756 del anexo 5.

Nota de 28 de noviembre de 2012 del señor Miguel Ángel Maraño Palza recepcionado por la Gerencia Distrital La Paz del SIN el 29 de noviembre de 2012, por el que señala: "que al amparo del art. 98 párrafo primero de la L. N° 2492, pasa a formular descargos a la vista de cargo de referencia en consideración que la misma nó ha hecho una legal y correcta valoración de los documentos presentados como descargos ante la orden de Verificación N° 2012OVE00032 (...), asimismo manifiesta su desacuerdo con la posición del fiscalizador en sentido de depurar crédito fiscal, bajo el argumento de que se habría apropiado de un crédito fiscal a través de compras realizadas (...), por último solicita se tomen en cuenta los descargos formulados en la presente y mediante resolución determinativa se proceda a la reducción de adeudos en el peor de los casos, en consideración a que toda la documentación presentada de su parte tiene la legalidad que los hechos ameritan", cursante de fs. 761 a 763 del anexo 5.

Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/RD/00795/2012 de 24 de diciembre de 2012 de fs. 836 a 656 del anexo 6, notificada al contribuyente mediante cedula el 31 de diciembre de 2012 cursante a fs. 857 del anexo 6, determinando sobre la base cierta las obligaciones impositivas por un monto total de 153.386 UFV correspondiente al Impuesto Sobre las Utilidades de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2007; por omisión de págo del IUE de enero a diciembre de 2007 un importe de 99.371 UFV; y la multa de 8.500 UFV en aplicación de los sub numerales 3.1 y 3.2 del numeral 3 del anexo A de la RND 10-0021-04 y sub numeral 3.1 del numeral 3 de anexo A de la RND 10-0037-07 UFV, por incumplimiento de deberes formales.

Recurso de alzada contra la R.D. N° 00795/2012 de 24 de diciembre de 2012, instancia que resuelve Revocar Parcialmente la Resolución impugnada mediante resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0449/2013 de 122 de abril de 2013, contra la que la administración tributaria interpone recurso jerárquico, dictándose la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1154/2013, de 23 de julio de 2013, que resuelve confirmar la resolución de alzada mencionada.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 71, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 74 a 75, dúplica cursante a fs. 77, notificado al tercero interesado Miguel Ángel Maraño Palza mediante edictos cursante de fs. 142 a 143. Concluido el trámite se decretó a fs. 150 "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

Sobre la problemática planteada, esta se presenta en los siguientes puntos:

Sobre la depreciación de activos fijos, que la AGIT no tomó en cuenta los argumentos realizados por la administración tributaria, toda vez que el contribuyente no aportó con prueba o elementos técnicos conducentes a constatar la depreciación de activos fijos señalados en la vista de cargo.

De la legalidad y buena fe de las actuaciones tributarias.

Respecto a la motivación de toda resolución.

IV.1. Referente a la depreciación de activos fijos, que la AGIT no tomó en cuenta los argumentos realizados por la administración tributaria, toda vez que el contribuyente no aportó con prueba o elementos técnicos conducentes a constatar la depreciación de activos fijos señalados en la vista de cargo.

Resulta necesario establecer que el procedimiento contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso

contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del C.P.C., establece que “el proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo derecho es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, es competencia de esta Sala Plena el analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por los arts. 2 y 4 de la L. N° 620.

Complementando lo anteriormente señalado, este Tribunal Supremo, mediante la Sentencia N° 153/2008 de 4 de junio, expresó que “(...) el órgano jurisdiccional debe enmarcar al control de la legalidad a los actos o disposiciones previas ya dictadas en resguardo del principio de autotutela de la administración”.

En ese sentido, conforme los datos del proceso, a los efectos de establecer inicialmente cuáles las facultades y/o atribuciones de la administración tributaria es preciso señalar que el art. 66 del Cód. Trib. Boliviano, define con especificidad estas facultades:

“Art. 66° (Facultades Específicas). La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas: 1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación; 2. Determinación de tributos; 3. Recaudación; 4. Cálculo de la deuda tributaria; 5. Ejecución de medidas precautorias, previa autorización de la autoridad competente establecida en este Código; 6. Ejecución tributaria; 7. Concesión de prórrogas y facilidades de pago; 8. Revisión extraordinaria de actos administrativos conforme a lo establecido en el art. 145 del presente Código; 9. Sanción de contravenciones, que no constituyan delitos; 10. Designación de sustitutos y responsables subsidiarios, en los términos dispuestos por este Código (...);” norma legal que conforme el numeral 1, faculta a la administración tributaria al control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, que en el caso concreto constituyó el inicio a la verificación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas IUE de la gestión 2007 realizado mediante la emisión de la Orden de Verificación N° 2012OVE00032 de 06 de julio de 2012.

El art. 70 del C.T.B., establece las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, en el presente caso del señor Miguel Ángel Marañón Palza, señalando que:

“Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: 1. Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la administración tributaria, ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria. 2. Inscribirse en los registros habilitados por la administración tributaria y aportar los datos que le fueran requeridos comunicando ulteriores modificaciones en su situación tributaria. 3. Fijar domicilio y comunicar su cambio, caso contrario el domicilio fijado se considerará subsistente, siendo válidas las notificaciones practicadas en el mismo. 4. Respaldo las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas. 5. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la administración tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado. 6. Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la administración tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones. 7. Facilitar el acceso a la información de sus estados financieros cursantes en bancos y otras instituciones financieras. (...);” norma legal que conforme su texto es claro respecto del respaldo obligatorio con el que debe contar el sujeto pasivo a tiempo de cumplir sus obligaciones con la administración tributaria.

Asimismo el art. 100 respecto al ejercicio de la facultad de la administración tributaria, expresa: “la administración tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, en especial, podrá: 1. Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios. 2. Inspeccionar y en su caso secuestrar o incautar registros contables, comerciales, aduaneros, datos, bases de datos, programas de sistema (software de base) y programas de aplicación (software de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad, la información contenida en las bases de datos y toda otra documentación que sustente la obligación tributaria o la obligación de pago, conforme lo establecido en el art. 102-II. 3. Realizar actuaciones de inspección material de bienes, locales, elementos, explotaciones e instalaciones relacionados con el hecho imponible. Requerir el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando fuera necesario o cuando sus funcionarios tropezaran con inconvenientes en el desempeño de sus funciones (...)” (las negrillas son nuestras).

En ese marco, resulta necesario establecer lo referente a los activos fijos, los cuales son aquellos bienes que las empresas utilizan en forma continua en el curso normal de sus operaciones y que deben ser físicamente tangibles, tener una vida útil relativamente larga y debe ser utilizado en la producción o comercialización de bienes y servicios, para ser alquilado a terceros o para fines administrativos. En otras palabras, el bien existe con la intención de ser usado en las operaciones de la empresa de manera continua y no para ser destinado a la venta en el curso normal del negocio.

Sobre esos activos, el Reglamento al Impuesto a las Utilidades de las Empresas, aprobado por D.S. N° 24051, en su art. 19, establece que la utilidad neta se determina deduciendo de la utilidad bruta, los gastos corrientes y que a ese resultado se aplican varios procedimientos, siendo uno de ellos, el costo depreciable, que se calcula sobre el costo de adquisición o producción de los bienes, sobre el cual, conforme previene el art. 21 de la norma reglamentaria en análisis, señala, que los bienes del activo fijo comenzarán a depreciarse impositivamente

desde el momento en que se inicie su utilización y uso. El primer año, el monto de la depreciación será igual a la cantidad total que le corresponda, por una gestión completa dividida entre 12 y multiplicada por la cantidad de meses que median, desde el inicio de su utilización y uso, hasta el final de la gestión fiscal, es decir se computan las depreciaciones del activo fijo de acuerdo a su vida útil en los porcentajes que se detallan en Anexo que forma parte del Reglamento al IUE.

De los antecedentes y la norma citada, se advierte que Miguel Ángel Maraión Palza, cumplió con la presentación de documentos solicitados por la administración tributaria mediante Formularios N° 107019 y N° 111729, los mismos que determinaron el estado de resultados sobre base cierta descrito en la vista de cargo, por el que se le concedió al sujeto pasivo el plazo de 30 días para la presentación de descargos, notificado el 1 de noviembre (cursante a fs. 756 del anexo 5), quien dentro del plazo otorgado por la Administración Tributaria presentó nota de 28 de noviembre de 2012 por el que señala: "que al amparo del art. 98 párrafo primero de la L. N° 2492, pasa a formular descargos a la vista de cargo de referencia en consideración que la misma no ha hecho una legal y correcta valoración de los documentos presentados como descargos ante la orden de Verificación N° 2012OVE00032 (...), asimismo manifiesta su desacuerdo con la posición del fiscalizador en sentido de depurar crédito fiscal, bajo el argumento de que se habría apropiado de un crédito fiscal a través de compras realizadas (...), por último solicita se tomen en cuenta los descargos formulados en la presente y mediante resolución determinativa se proceda a la reducción de adeudos en el peor de los casos, en consideración a que toda la documentación presentada de su parte tiene la legalidad que los hechos ameritan" (cursante de fs. 761 a 763 del anexo 5); deduciéndose que presentó prueba conforme a lo aducido y solicitado por la AT; asimismo se advierte que el papel de trabajo del Servicio de Impuesto Nacionales "estado de resultados base cierta al 31 de diciembre de 2007", en su acápite gastos operativos según contribuyente, establece una depreciación de los bienes muebles y equipos médicos de "0", en contraposición de lo que se describe en la misma tabla según contribuyente (cursante a fs. 32 del anexo 2), siendo esto atentatorio a los derechos del sujeto pasivo, toda vez que la administración tributaria no puede alegar que no se contaba con toda la documentación necesaria para determinar la depreciación, más aun conforme a sus facultades prevista en el art. 100 de la L. N° 2492, quien debió haber exigido al sujeto pasivo mayor documentación que la solicitada en los formularios al exordio a los fines de establecer la verdad de los hechos, estando demostrado según los antecedentes que el contribuyente presentó toda la documentación solicitada por la administración tributaria. A ese fin el art. 4 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, refiere los principios de la actividad administrativa, como el principio de verdad material, a través del cual la Administración Pública investigara la verdad material en oposición de la verdad formal que rige el procedimiento civil. Asimismo, de acuerdo al art. 200.1 de la L. N° 3092, la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo superintendente tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del recurso, haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo. En merito a ello, correspondía a la administración tributaria, en observancia de los principios descritos, dejar a un lado el formalismo riguroso con que actuó en el presente caso y en función de la verdad material de los hechos y la realidad económica considerar como medios fehacientes de gastos sujetos a depreciación de los activos fijos la documental presentada por el sujeto pasivo, considerando que la depreciación de los bienes del activo fijo comenzaron a depreciarse impositivamente desde el momento en que se inició su utilización y uso, así lo establece el art. 22 del D.S. N° 24051, consecuentemente se concluye que no se puede alegar que el contribuyente no presentó los documentos necesarios para la determinación de la depreciación de los activos conforme el art. 21 y 22 del D.S. N° 24051.

De lo ampliamente expuesto se establece que, si bien la administración tributaria tiene amplias facultades para la materialización del pago de los tributos y en su caso imponer sanciones, lo que a su vez permite al Estado satisfacer las necesidades de la sociedad y realizar sus fines, debe ejercer dichas facultades dentro de los límites y facultades que la ley tributaria y sus reglamentos le imponen, lo que no ha ocurrido en el presente caso, al no haber valorado de forma adecuada los descargos presentados por el sujeto pasivo como medios conducentes a constatar la depreciación aducida. Siendo en consecuencia correcta la revocatoria parcial dispuesta en la resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0449/2013 de 22 de abril de 2012 conforme la parte resolutive de la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1154/2013 de 23 de julio de 2013, emitida en ejercicio de las facultades otorgadas a la administración tributaria y valoración correcta de la documentación presentada por el sujeto pasivo durante las distintas etapas del proceso administrativo, aplicando correctamente la normativa en el marco del debido proceso.

#### IV.2. Sobre la legalidad, buena fe de las actuaciones tributarias y la motivación de toda resolución.

Al respecto cabe señalar que de la revisión exhaustiva del recurso jerárquico interpuesto por la administración tributaria, se advierte que al no haber sido presentado o discutido tales reclamos como agravios en sede administrativa, no pueden ser objeto de valoración en la presente demanda contenciosa administrativa, ya que por mandato expreso del art. 780 del Cód. Pdto. Civ., los presentes procesos se tramitan como proceso ordinario de puro derecho en razón a que no se evidencia de manera objetiva que haya existido algún óbice para su reclamo y consideración oportuna en sede administrativa, que, amerite en esta instancia, valorar circunstancias no discutidas por la AGIT, de donde resulta que la sentencia que se pronuncia, se refiere exclusivamente a declarar la legalidad y legitimidad del acto administrativo impugnado o en su caso, su revocatoria por haberse conculcado las normas que rigen a la administración, por consiguiente, no amerita mayor análisis al respecto en cuanto a estos puntos, conforme al principio de congruencia y finalidad de los procesos contenciosos administrativos.

#### V. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no son consistentes y no demuestra las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT procedió conforme al principio de verdad material respaldado por el art. 4-d) de la L. N° 2341 de procedimiento administrativo aplicable por permisión del art. 74-1 y art. 200-1 de la L. N° 2492.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 15 a 20, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1154/2013, de 23 de julio de 2013, que confirma la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0449/2013 de 22 de abril de 2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del recurso de alzada interpuesto por Miguel Ángel Maraño Palza contra la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); consecuentemente se modifica el impuesto omitido de Bs 134.421.- a Bs 122.896.- más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago correspondiente al IUE de la gestión 2007; así mismo se mantiene firme y subsistente el monto de 8.500 UFV correspondiente a las multas por incumplimiento de deberes formales; importes a ser actualizados conforme el art. 47 de la L. N° 2492 (C.T.B.); sea conforme establece el inc. b), parág. I, art. 212 de la L. N° 3092 (Título V del C.T.B.).

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente, asimismo, no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries méndez**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



148

**Gerencia Distrital La Paz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo.**  
**Distrito: La Paz**  
**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 48 a 53, interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Marco Antonio Aguirre Heredia, en la que impugna la Resolución de Jerárquica AGIT-RJ 1220/2013, de 29 de julio, pronunciada por la Directora Ejecutiva General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Julia Susana Ríos Laguna, la contestación de fs. 59 a 65; apersonamiento de Altifibers S.A. de fs. 149 a 163; réplica de fs. 168 a 169; dúplica a fs. 173, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria, en uso de las atribuciones conferidas por la L. N° 2492, procedió a la verificación de documentos, hechos, elementos, formalidades del gravamen arancelario e impuestos vinculados durante el periodo fiscal noviembre de 2008 al contribuyente Altifibers S.A. Se dio inicio a la verificación mediante orden de verificación- CEDEIM N° 0010OVE00277 de 10 de mayo de 2011 (modalidad verificación posterior) de la DUDIE Formulario N° 1137 con N° de Orden 2932413886 correspondiente al periodo fiscal noviembre de 2008, actuado que fue notificado el 25 de mayo de 2011 de forma personal a Bohrt Artieda Humberto Jorge en calidad de representante legal de Altifibers S.A.; prosigue manifestando que mediante Requerimiento N° 00111059 (F:4003) se solicitó al contribuyente Altifibers S.A., la presentación de: Declaraciones Juradas Form. 210-IVA, libro de ventas IVA, libro de compras IVA, Extractos bancarios, Comprobantes de ingreso y egresos, estados financieros de la gestión 2009, dictamen de auditoría de la gestión 2009, entre otros. Posteriormente el 29 de septiembre de 2011 se emitió el informe de conclusiones CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/INF/4815/2011. Las conclusiones arrimadas producto de la revisión de la documentación fue la existencia de un monto indebidamente solicitado y devuelto en certificados de devolución impositiva por la suma de Bs 27.742.-, en relación al periodo fiscal de noviembre de 2008. Igualmente se determinó como crédito fiscal no observado-IVA válido para la devolución la suma de Bs 26.430. Que dentro del procedimiento administrativo, se ha dado cumplimiento a las obligaciones impositivas, por lo que se procedió a la emisión de la R.A. N° 00510/2012 de 26 de diciembre, el cual establece obligaciones tributarias del contribuyente por el concepto de IVA, indebidamente devuelto a través de Cedeim respecto del periodo fiscal noviembre 2008, más intereses, sanción preliminar y mantenimiento de valor indebidamente restituido. Ante esta resolución el contribuyente interpuso recurso de alzada, que a su vez fue resuelto mediante la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0559/2013, que dispuso la revocatoria parcial del acto impugnado. Interpuesto el recurso jerárquico, generó la emisión de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1120/2013 de 29 de julio, la cual revocó parcialmente el recurso de alzada y modificó los importes observados en la R.A. N° 00510/2012.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

I.2.1.- La AGIT aplicó erróneamente el método de integración financiera y la normativa tributaria concerniente al art. 8 de la L. N° 843 y art. 3 del D.S. N° 25465.

La AGIT aplicó erróneamente el método de integración financiera dentro de la legislación tributaria nacional, que va en contra de la normativa legal, más aun si se tiene jurisprudencia al respecto plasmada en la Sentencia N° 91/2012 de 03 de abril emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia que se relaciona al presente proceso, ya que los gastos en los que incurrió el contribuyente Altifibers S.A. corresponde a otros periodos fiscales que no concuerdan con el gasto efectuado en la exportación de la mercadería. De lo que se colige que la postura de la Autoridad de Impugnación Tributaria en cuanto al método de integración financiera, es inaplicable dentro de la normativa tributaria boliviana, siendo lo correcto al aplicar el método de integración física, con el que la administración tributaria estableció los montos indebidamente devueltos por IVA al contribuyente Altifibers S.A.

I.2.2.- La administración tributaria estableció correctamente la devolución indebida del IVA.

Bajo el subtítulo de la AGIT obró incorrectamente al considerar el crédito fiscal de la DUI C-17220. Señala que respecto a esta DUI, causa extrañeza que no haya sido depurado puesto que no fueron vinculadas a los costos tal cual se tiene del método de integración física. Este aspecto va en contra de los arts. 1 y 2 de la L. N° 1963 que modifican al art. 12 y 13 de la L. N° 1489 relativos al cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, en lo que hace a la devolución a los exportadores de un monto igual al impuesto al valor agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Hace una aclaración en cuanto a que el costo de un producto está conformado por todos los insumos en que se incurren necesarios para la obtención de un determinado producto. Que la ley indica que se devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, esto quiere decir que: primero, los costos deben estar directamente incluidos en el producto exportado en el CEDEIM solicitado y no así en el costo que corresponde a otros productos que no fueron exportados. Y segundo, los gastos deben ser correspondientes al mes de solicitud del CEDEIM por cuanto hubo erogaciones relacionadas a gastos administrativos de la empresa para lograr la exportación de un producto. En ese entendido, se evidencia que la AGIT no tomó en cuenta el método de integración física.

Bajo el epígrafe de la AGIT obró incorrectamente al considerar el crédito fiscal de la Factura N° 1. Señala que la Administración Tributaria procedió a la revisión del contrato celebrado entre Altifibers S.A. y Rafael Cuenca Gamarra, ante ello el art. 14-I de la L. N° 2492 que versa sobre que los convenios y contratos celebrados entre particulares sobre materia tributaria en ningún caso serán oponibles al fisco, a su vez transcribe el art. 5 del D.S. N° 28699 sobre que cualquier forma de contrato, civil o comercial que tienda a encubrir la relación laboral, no surtirá efectos de ninguna naturaleza. Que en el caso, el contrato refleja la percepción de una retribución adicional hasta el 20 de diciembre, es decir un aguinaldo. Este extremo va en contra de la normativa laboral ya que se pretende encubrir una relación laboral con un contrato de índole civil. Por lo que el contrato llega a infringir la normativa tributaria, debiéndose mantenerse la observación a la Factura N°1.

I.2.3.- La administración tributaria observó correctamente el mantenimiento de valor indebidamente restituido.

La administración tributaria procedió al cálculo del mantenimiento de valor restituido del periodo fiscal noviembre de 2008. El procedimiento se hizo en estricta aplicación del art. 19 caso 2-c) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, relativo a la imposición de sanciones por devolución indebida de tributos, por lo que en el presente caso, al tratarse de actividades dedicadas netamente y exclusivamente a la exportación, correspondió la aplicación del art. 11 de la L. N° 843 en concordancia con el art. 13 de la L. N° 1489. Por lo que sólo se debe devolver el crédito fiscal pagado vinculado a la actividad exportadora, en ese sentido el mantenimiento de valor no ha sido pagado por lo cual no debe ser devuelto mediante CEDEIM. En suma, la depuración del mantenimiento de valor es correcta y no corresponde dejar sin efecto el importe señalado en la R.A. N° 00510/2012.

I.3 Petitorio.

Concluye que por todos los fundamentos de derecho expuestos en la presente demanda, al amparo de los arts. 778 y siguientes del Cód. Pdto. Civ., solicita, se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1220/2013 de 29 de julio y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 00510/2012 de 26 de diciembre.

II. De la contestación de la demanda.

No obstante a que la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1220/2013, de 29 de julio está plena y claramente respaldada, en sus fundamentos técnicos jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

La AGIT con respecto al IVA ha adoptado el método de integración financiera o base financiera, ya que por las características de este impuesto, son aplicables tanto a los sujetos pasivos que realizan venta a mercado interno así como para los exportadores, por lo que debe entenderse que éste método no es exclusivo para fines de devolución impositiva, ya que es una característica técnico-formal del IVA adoptado por la legislación tributaria nacional.

Se tiene que la administración tributaria como resultado del periodo de verificación iniciado al contribuyente según la orden de verificación posterior CEDEIM N° 0010OVE0027, emitió el Informe Cite: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/4815/2011, el que depuró el crédito fiscal IVA de la Declaración Única de Importación C-17220 (hilados cardados de algodón) de 13 de noviembre de 2011, que genera un crédito fiscal de Bs 1819.- considerando que el insumo se encontraba en tránsito por tanto no incorporado en los costos de producción de los productos exportados en el periodo verificado, en cumplimiento de lo dispuesto por los arts. 1 y 2 de la ley 1963 que modifican la L. N° 1489 y 24 del D.S. N° 25465, además que en base a la fecha de adquisición de los insumos, excluyó para el beneficio de la devolución impositiva, la DUI C-17220, referida a la importación de hilados cardados de algodón, que materialmente no pudieron ingresar al proceso productivo, por un total de Bs 13.992,31; cuyo crédito fiscal fue de Bs 1819.- sin embargo no se encuentra en antecedentes administrativos, papeles de trabajo a partir del cual se haya

establecido la fecha de inclusión de la materia prima al proceso de producción, toda vez que la póliza de importación es de 13 de noviembre de 2008, en tanto que las exportaciones realizadas fueron efectuadas entre el 1 y 28 noviembre de 2008, aspecto que denota precisamente la dificultad que presenta para la administración tributaria, la identificación de la materia prima incorpora a los productos exportados, en caso de aplicarse la integración física para efectos de cómputo y devolución del impuesto al valor agregado. En ese sentido, la administración tributaria no identificó la materia prima efectivamente incorporada en los productos exportados, en función a la materia prima que corresponde a los bienes exportados; sin embargo de habérselo realizado, el procedimiento no se adecuaría a lo establecido en el art.11 de la L. N° 843 y art. 11 del D.S. N° 21530 ya que nuestro sistema tributario supone la aplicación del método de integración financiera o base financiera que implica que el exportador puede solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora efectuadas en el periodo, aun cuando los inventarios e insumos que originaron dicho crédito fiscal, no hubieran sido efectivamente incorporados a esos productos exportados en el periodo fiscal por el cual el exportador solicita devolución a través de CEDEIM.

Sobre la Sentencia N° 91/2012 de 3 de abril de 2012 manifiesta que no corresponde al caso de autos, por lo que se debe desestimar este argumento.

Respecto a la incorrecta consideración del crédito fiscal de la Factura N° 1, se debe resaltar que la factura emitida por Rafael Cuenca Gamarra, cuenta con el comprobante de Egreso N° 115-11-2008 a nombre de Rafael Cuenca Gamarra, comprobante de Traspaso N° 164-10-2008, por los honorarios cancelados a la mencionada persona, a la que acompaña como respaldo el contrato privado de prestación de servicios externos de asesoramiento. Además que la forma de contratación del personal observado por el administración tributaria, para efectos impositivos no existe norma legal que limite la forma de contratación del personal de la empresa, siendo que cualquiera de las dos posibilidades (en planillas o con la emisión de facturas), corresponden ambas a un gasto deducible del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas; de la misma forma para efectos de devolución impositiva, se entiende que esta modalidad no causa perjuicio al fisco, toda vez que el débito fiscal de la factura emitida debe ser declarada por el emisor de la factura, conforme dispone el art. 7 de la L. N° 843, por lo que el beneficiario de la factura tiene el derecho de computar el crédito fiscal por esta Factura N° 1 emitida por Rafael R. Cuenca Gamarra.

Respecto a la supuesta incorrecta observación del mantenimiento de valor indebidamente restituido, se tiene que este reparo fue incorrectamente observado por la Administración Tributaria, toda vez que el contribuyente a través de su declaración jurada, expone el cumplimiento de lo dispuesto por los arts. 9 y 11 de la L. N° 843 y 9 del D.S. N° 21530, ya que el saldo a favor de éste que no pudo ser compensado con operaciones de mercado interno, fue comprometido para la solicitud de devolución impositiva, según el Form. 210 IVA Exportadores, por lo que en cumplimiento a la normativa citada, correspondió dejar sin efecto el reparo por este concepto.

#### II.1. Petitorio.

Indica que, en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa, interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1220/2013, de 29 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1.- Mediante Orden de Verificación- CEDEIM N° 0010OVE00277 de 10 de mayo de 2011 (Modalidad Verificación Posterior) de la DUDIE Formulario N° 1137 con N° de Orden 2932413886 correspondiente al periodo fiscal noviembre de 2008 y Requerimiento N° 00111059 (F: 4003) se solicitó al contribuyente Altifibers S.A., la presentación de: declaraciones juradas Form. 210-IVA, libro de ventas IVA, libro de compras IVA, extractos bancarios, comprobantes de ingreso y egresos, estados financieros de la gestión 2009, dictamen de auditoría de la gestión 2009, entre otros. Posteriormente el 29 de septiembre de 2011, se emitió el informe de conclusiones CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/INF/4815/2011. Después se emitió la R.A. N° 00510/2012 de 26 de diciembre, en la cual se establecieron las obligaciones tributarias del contribuyente por el concepto de IVA, indebidamente devuelto a través de CEDEIM respecto del periodo fiscal noviembre 2008, más intereses, sanción preliminar y mantenimiento de valor indebidamente restituido. Ante esta resolución el contribuyente interpuso recurso de alzada, que a su vez fue resuelto mediante la resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0559/2013, que dispuso la revocatoria parcial del acto impugnado.

Ante esta resolución la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1120/2013 de 29 de julio, la cual revoca parcialmente el recurso de alzada y modifica los importes observados en la R.A. N° 00510/2012, dejando sin efecto la observación del crédito fiscal de la póliza de importación C-17220, que genera un crédito fiscal de Bs 1.819.- y de la Factura N° 1 emitida por Rafael Cuenca Gamarra que genera un crédito fiscal de Bs 1471.- y la restitución del mantenimiento de valor por Bs 23.027.-, más mantenimiento de valor e intereses.

2.- En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 95, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale a fs. 168 a 169 la que ratificó los términos de la demanda; réplica a fs.173 que ratifica los términos de la respuesta a la demanda; apersonamiento del tercer interesado de fs.149 a 163 que pide se declare improbadamente la demanda;

3.- Concluido el trámite se decretó a fs. 240 autos para sentencia.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-0853/2013, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se establece que para el caso, los puntos de controversia radican en determinar:

- 1.- La incorrecta interpretación del método de integración financiera.
- 2.- La correcta depuración del crédito fiscal en relación a la devolución indebida del IVA.
- 3.- Si fue observado correctamente el mantenimiento de valor indebidamente restituido.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

El procedimiento contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación así como de la administración tributaria. Conforme lo dispone el art. 109-I de la C.P.E., todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección; de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma, garantizan el derecho al debido proceso que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria, conforme al mandato del art. 30-12 de la L.Ó.J. que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar".

En ese sentido, conforme los puntos demandados, los que tienen relación directa con las problemáticas planteadas, se las sintetiza en tres puntos y por su orden señalamos:

Al 1.- Sobre la incorrecta interpretación del método de integración financiera utilizada por la AGIT.

De manera general el IVA es un impuesto al consumo que grava las transacciones de bienes muebles, la prestación de servicios y las importaciones definitivas. A su vez, el método de integración financiera o base financiera, constituye un aspecto técnico formal para el funcionamiento operativo del IVA, surge como una propuesta de la teoría económica adoptada por otras legislaciones tributarias de diferentes países para la optimización de sus sistemas tributarios internos. Efectivamente, como este es un método técnico, no necesariamente se encuentra inserto dentro del texto taxativo de la norma; sin embargo, no por ello puede ser objeto de observación en su aplicación para la verificación y control del impuesto al IVA, por consiguiente, es incorrecto basar una demanda en este hecho y se pida que se revoque una resolución que utilizó este método reconocido por el propio demandante y que, además, está implícita la forma de verificación técnica en este impuesto.

Por otra parte, la L. N° 843 en su art. 7, indica que el débito fiscal surge de la aplicación de la alícuota sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obra y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al periodo fiscal que se liquida, en tanto que el art. 8 de la misma Ley, refiere que al débito fiscal se debe restar el crédito fiscal que surge de aplicar la misma alícuota sobre el monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiese facturado o cargado mediante documentación equivalente; así el art. 9 del repetido cuerpo legal, indica que si la diferencia entre el débito y el crédito fiscal resulta un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazo determinados, pero si por el contrario existe una diferencia en favor del contribuyente, este saldo más el mantenimiento de valor puede ser compensado con el IVA de periodos posteriores. Se hace esta relación, toda vez que implícitamente la normativa contenida en estos artículos comentados de la L. N° 843, contienen las características del método de sustracción y adición, situación que permite concluir que el IVA ha adoptado el método de integración financiera o base financiera que, finalmente debe entenderse, que no es exclusivo sólo para fines de devolución impositiva sino una característica técnico formal del IVA adoptada por nuestra legislación tributaria nacional, que recoge éste método de integración financiera como técnica de liquidación que implica que el exportador puede pedir la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora realizadas, aun cuando los insumos que produjeron ese crédito fiscal, no hubieran sido efectivamente incorporados en los productos exportados por el cual se pide la devolución a través de los CEDEIM.

2.- La correcta depuración del crédito fiscal en relación a la devolución indebida del IVA.

La administración tributaria sostiene: Que el motivo por el cual se otorgan CEDEIM, es para evitar la exportación de componentes impositivos para garantizar su competitividad, pero que para ello necesariamente debe estar compuesto por facturas relativas a la exportación realizada y dentro del periodo en que se produjo la exportación, cita los arts. 12 y 13 de la L. N° 1489, modificados por la L. N° 1963. Y que además, según el art. 14 de la L. N° 1489, arts. 3 y 24 del D.S. N° 25465, los exportadores computarán contra el IVA los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas. Se entiende por costos de la materia prima que integra el producto exportado (lanas, hilos, etc.) y que los gastos son todos los servicios (luz, agua, almacenaje, etc.), necesarios para la exportación; menciona definiciones del costo, costo total, costos fijos, costos variables, materia prima, mano de obra directa, costos indirectos de fabricación, costo directo, costo primo, entre otros y concluye que la ley señala los costos directamente incurridos en la producción del producto exportado cuya devolución fue solicitada, no así de costos que corresponden a otros productos que en muchos casos no fueron exportados cuando solicitó la devolución del CEDEIM y que cuando se refiere a los gastos, éstos deben corresponder a la fecha de exportación.

El art. 3 del D.S. N° 25465, dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del art. 11 de la L. N° 843. Aclara, que no se entenderá como



costo, la sola depreciación de los bienes de capital y de los activos fijos, sino el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno que a su vez el art. 5 del D.S. N° 25465, señala que se entiende por componentes del costo del producto exportado, las materias primas, insumos directos e indirectos, servicios y depreciaciones correspondientes a activos fijos.

Entonces, se colige que son tres los elementos que comprenden la fabricación de un producto: la materia prima, mano de obra y los costos indirectos de fabricación, de los cuales los dos primeros son costos directos y el último indirecto de fabricación como fuerza motriz, luz, teléfono, amortizaciones que también ingresan dentro del costo total del producto.

En cuanto a la forma de contratación del personal observado por la administración tributaria referido a la factura emitida por Rafael Cuenca Gamarra, por los honorarios cancelados a dicha persona, cabe destacar que no existe norma legal que limite la forma de contratación del personal de la Empresa Altifibers, siendo que cualquiera de las formas que se use para su pago ya sea mediante planilla o con la emisión de facturas, corresponde a un gasto deducible del Impuesto sobre las utilidades de las empresas y que esta modalidad no perjudica al fisco, por cuanto el débito fiscal de la factura emitida debe ser declarada por el emisor de la factura conforme lo dispone el art. 7 de la L. N° 843, en tal mérito el beneficiario de la factura tiene el derecho de computar el crédito fiscal de esta factura.

Finalmente, debe entenderse que la devolución impositiva no significa un tratamiento preferencial al sector exportador, sino que, como señala la propia L. N° 1489 modificada por la L. N° 1963, responde a una situación de neutralidad impositiva, por lo que no existe doble beneficio, ya que el crédito fiscal, incluido el incorporado sólo en la exportación, en principio debe ser computado con ventas de mercado interno, además la posición del SIN no toma en cuenta el ciclo productivo que tiene una empresa que no sólo vende lo que produce en el periodo sino también las existencias de periodos anteriores, tampoco considera que la empresa pueda acumular materia prima u otros insumos, ya que en su criterio si éstos fueron adquiridos con anterioridad o posterioridad a la exportación sólo podrían acreditarse contra ventas de mercado interno.

3.- Si fue observado correctamente el mantenimiento de valor indebidamente restituido.

El art. 7 de la L. N° 843, señala que el débito fiscal surge de la aplicación de la alícuota sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al periodo fiscal que se liquida, a su vez el art. 8 del mismo cuerpo legal refiere que del débito fiscal se restará el crédito fiscal que surge de aplicar la misma alícuota al monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obra o de prestación de servicios o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, facturados o cargados mediante documentación equivalente; así mismo el art. 9 de esta misma ley indica que si la diferencia entre el débito y el crédito fiscal resulta un saldo favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos determinados, pero si por el contrario, existe una diferencia a favor del contribuyente éste saldo más el mantenimiento de valor puede ser compensado con el IVA en periodos posteriores. A su vez el art. 11-3)-b) del D.S. N° 21530 modificado por el art. 24 del D.S. N° 25465 establece que una vez determinado el crédito fiscal computable contra operaciones gravadas, el monto correspondiente será acreditado inicialmente contra operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo resultante será devuelto a través de certificados de devolución de impuestos. En este sentido el reparo por mantenimiento de valor indebidamente restituido, fue equivocadamente observado por la administración tributaria, ya que el contribuyente a través de su declaración jurada, expuso el cumplimiento de lo dispuesto por los repetidos arts. 9 y 11 de la L. N° 843, toda vez que el saldo a favor del contribuyente que no pudo ser compensado con operaciones de mercado interno, siendo comprometido para la solicitud de devolución impositiva, conforme al Formulario 210 referido al IVA Exportadores, consecuentemente correspondió dejar sin efecto el reparo de este punto.

Finalmente la neutralidad impositiva debe ser entendida como la condición que se le da al exportador para que tenga un tratamiento similar al que se le otorga a un contribuyente que opera en el mercado interno y no exporta; es decir, que en la devolución de impuestos no se debe discriminar entre los que comercializan en el mercado interno y los exportadores, ya que los primeros recuperan su crédito fiscal a través del débito-crédito fiscal, en tanto que a los exportadores se les devuelve el crédito fiscal acumulado en etapas anteriores, mediante CEDEIM con este aliciente de devolución que implica que el bien exportado sea competitivo en el mercado externo.

#### VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de que la Resolución Jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativo de fs. 48 a 53, interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Marco Antonio Aguirre Heredia; en consecuencia mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1220/2013 de 29 de julio.

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries méndez**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



149

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fojas 38 a 43, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1288/2013 de 7 de agosto (fojas 27 a 36), el memorial de contestación de fojas 66 a 69, la réplica de fojas 72, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

Que Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en su condición de Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), en virtud del Memorando N° 0334/2013 de 18 de febrero (fs. 1), se apersonó por memorial de fojas 38 a 43, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341 y en los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1288/2013 de 7 de agosto.

Inició el memorial de demanda desarrollando una extensa relación de antecedentes, respecto de la falta de certificado medioambiental en el proceso de importación, emitido por el Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO).

Manifestó que solicitada la validación de autenticidad del Certificado N° CM-PT-04-0025-2011, correspondiente al vehículo que ampara la Declaración Única de Importación (DUI) 2011/543/C-1352, IBMETRO a través de la nota DML CE 01272/2012 de 4 de julio, remitida a la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, señaló: "Concluida la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información del IBMETRO."

Que en virtud de lo anterior, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SAA SRL.", al efectuar el despacho aduanero de la DUI 2011/543/C-1352, de 15 de julio de 2011, "...presentó un certificado Medio Ambiental no validada presuntamente falso..." (Sic).

Realizó a continuación una profusa cita de normas, entre las que resaltan el art. 148 de la L. N° 2492, así como los arts. 84, 85, 88 de la L.G.A., y los arts. 111 y 119 del R. L.G.A., para luego referirse al art. 181 de la L. N° 2492, relativo al ilícito de contrabando.

Hizo referencia al Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-0008/2012 de 28 de septiembre, según la cual se identificó como importador a Ademar Huanca Porras, con Carnet de Identidad 8018431, Zn Huarmi Rancho s/n, Cochabamba.

Posteriormente efectuó la descripción de la mercancía, señalando que se trata de un camión. Marca: Volvo. Tipo: F-12. Clase: Hormigonero. Cilindrada: 12.000 cc. Motor: N° TD123ES-488-219617. Chasis: N° YV2H5A8DORA226022. Año de fabricación: 1994. Color: Blanco combinado. Combustible: Diésel.

Expresó que como consecuencia del acta de intervención referida líneas arriba, sobre la base de la presunción de la comisión de contrabando contravencional, de acuerdo con lo previsto en el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib., L. N° 2492, se dictó la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-082/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Manifestó que según la autoridad demandada, al no haberse observado las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se incurrió en vulneración del debido proceso y del derecho a la defensa del sujeto pasivo, sosteniendo que la resolución sancionatoria emitida conlleva vicios de nulidad, ya que desde la irregular emisión del acta de intervención, se provocó la nulidad de las actuaciones posteriores.

I.2.2.- Indicó que la AGIT, confirmó la resolución de alzada, por lo que consiguientemente se anuló obrados hasta el acta de intervención contravencional, pero que refutando ésta, se puede observar que identifica a las personas sindicadas, así como los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercancía y otros.

Citó más adelante el art. 48 del D.S. N° 27310, el art. 85 de la L.G.A., los arts. 65, 148 y 81 del Cód. Trib., y el art. 111 del R. L.G.A., transcribiendo a continuación lo expresado por la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada, en su sub numeral XII del numeral IV.4.2.

Argumentó que dicha autoridad basó su decisión en lo dispuesto por el art. 48 del D.S. N° 27310 y que la norma en cuestión dispone que los aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases, entre otras, de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, pero que ello no es obligatorio ni constituye un requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento de control posterior, por lo que la AGIT no interpretó correctamente el art. 8 de la L. N° 2492.

Que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado del IBMETRO que se encuentra en antecedentes, se presentó como documento soporte de la DUI, mismo que no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz, que los certificados que corresponden a Avaroa tienen el código 03 y no 04, y que el técnico firmante no se encontraba en funciones, por lo que los certificados no tienen validez. Además que los certificados no detallan el número de factura que hace referencia al servicio realizado, ni se verifica el número de parte de recepción del vehículo.

Puntualizó que no corresponde efectuar una fiscalización sobre la validez del certificado, toda vez que el propio Instituto Boliviano de Metrología certificó que no es válido; que el proceso penal iniciado tiene como finalidad determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del mismo; situación distinta de la relativa al contrabando, que va a sancionar el tráfico de mercancías sin documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por las normas.

Alegó que el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso que se determine la existencia del ilícito de contrabando, por lo que en observancia del art. 5 de la L. N° 2492, se debe aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional que se ha cumplido en este caso.

Recalcó que por lo argumentado, la autoridad jerárquica no realizó una correcta interpretación de la norma, ni consideró la prelación normativa en caso de vacíos procedimentales, pretendiendo la fiscalización posterior de un hecho demostrado en control diferido regular, que estableció el ilícito de contrabando y no de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, razón por la que aplicando el art. 156 de la L. N° 2492, se evacuó el Acta de Intervención, citando a continuación el art. 157 del Cód. Trib.

### I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque la resolución AGIT-RJ 1288/2013 de 7 de agosto y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-082/2012 de 27 de diciembre.

### II.- De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 46 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre orden instruida para la notificación del tercero interesado, Ademar Huanca Porras, en el domicilio señalado al efecto, encomendándose su cumplimiento a través del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 23 de abril de 2014 como consta a fs. 60, fue devuelta la provisión citatoria y recibida según cargo de fojas 61 vuelta, disponiéndose por providencia de fojas 62, su arribo al expediente.

Asimismo, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 66 a 69, fue providenciado a fs. 70, disponiendo que se tiene a personado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que habiéndose solicitado a la Agencia Despachante de Aduanas (ADA) SAA SRL., la remisión de 77 Declaraciones Únicas de Importación DUI, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, el 6 de junio de 2012, se solicitó a IBMETRO la certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad; en respuesta, el Director de Metrología Legal del IBMETRO, informó que los mismos no se encuentran registrados en sus archivos, que los funcionarios que figuran y que firman los certificados no se encontraban en funciones en las fechas de emisión y que continuando con el procedimiento sancionatorio, el 27 de septiembre de 2012 la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, emitió el Informe AN-UFIPR-I-045/2012, en el que se señala que corresponde la anulación de la DUI C-1352 debido a que no existe el certificado medioambiental emitido por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión de contrabando, tipificado en el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492.

Asimismo, señaló la existencia de indicios de delitos penales por falsedad del certificado del IBMETRO, notificándose a Ademar Huanca Porras con el acta de intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-008/2012, de 27 de septiembre y posteriormente, el 2 de enero de 2013, se notificó en secretaría, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-082/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional, en base al numeral 4 del art. 160 e inciso b) del art. 181 de la L. N° 2492, y considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación del parágrafo II del art. 181 de la L. N° 2492, se dispuso el pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a la suma de Bs 290.283,00; además la ejecución tributaria así como la captura del vehículo, la anulación de la DUI C-1352 de 15 de julio de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal, por la presunta comisión del delito de falsificación de documento.

Que el procedimiento de control diferido regular, aprobado mediante Resolución de Directorio N° RD 01-004-09 de 12 de marzo, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando; que sin embargo, el numeral 4, conclusión del control diferido regular, señala: "Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se

procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión.”

Asimismo, el procedimiento de control diferido, consiste en comprobar que los datos declarados en la DUI y en los documentos adjuntos, sean correctos, completos y exactos, pero que cuando no puedan ser verificados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, de acuerdo con lo que disponen los arts. 49, 21, 100 y 104 de la L. N° 2492.

En virtud de lo anterior, tomando en cuenta que se emitió el acta de intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-008/2012 de 28 de septiembre, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se incurrió en vulneración del derecho al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

Que en consecuencia, en aplicación del Parág. II del art. 36 de la L. N° 2341, aplicable por disposición del num. 1 del art. 74 de la L. N° 2492, la AGIT confirmó la resolución pronunciada en recurso de alzada, anulando obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el acta de intervención contravencional inclusive, debiendo la administración aduanera, concluir el procedimiento de control diferido e iniciar un procedimiento de fiscalización, de acuerdo con lo que disponen los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Sostuvo que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la frágil demanda interpuesta, carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

#### II.2.- Pettitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1288/2013 de 7 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-008/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la administración aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la aduana nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B..

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-008/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

IV.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la administración aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-008/2012 de 28 de septiembre (fs. 51 a 58, anexo II), identificando como sindicada del ilícito de contrabando, a Ademar Huanca Porras, con C.I. 8018431, ZN Huarmi Rancho s/n Cochabamba.

La descripción de la mercancía objeto de contrabando, fue identificada como un camión. Marca: Volvo. Tipo: F-12. Clase: Hormigonero. Cilindrada: 12.000 cc. Motor: N° TD123ES-488-219617. Chasis: N° YV2H5A8DORA226022. Año de fabricación: 1994. Color: Blanco combinado. Combustible: Diésel.

El cálculo preliminar de tributos aduaneros fue establecido en la suma de UFV 36.528,30 calificándose la conducta como presunta comisión de contrabando contravencional, de acuerdo con lo dispuesto por el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492. El referido acto administrativo fue notificado en secretaría el 5 de diciembre de 2012, como consta a fojas 59 del anexo II.

IV.2.- Posteriormente se emitió la resolución sancionatoria en contrabando AN-GRPGR-RS-082/2012 de 27 de diciembre (fs. 61 a 65, Anexo II), por la que se determinó declarar probada la comisión de contrabando contravencional contra Ademar Huanca Porras y tomando en cuenta que no existe mercancía comisada, en observancia de lo dispuesto por el parág. II del art. 181 de la L. N° 2492, se dispuso la sanción de pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a la suma de Bs 290.283. Asimismo, se determinó, instruir la ejecución del monto señalado de acuerdo con lo que determina la Sección VII del Capítulo II, Título II del Cód. Trib.

Por otra parte, se encargó a la administración aduanera, la anulación de la DUI 2011/543/C-1352 de 15 de junio de 2011 y finalmente, en coordinación con el control operativo aduanero, se dispuso la captura del motorizado descrito en el acta de intervención.

La referida resolución sancionatoria fue notificada a la contribuyente, en secretaría, el 2 de enero de 2013, (fs. 71 del anexo II).

IV.3.- Interpuesto recurso de alzada por Ademar Huanca Porras, de acuerdo con el memorial de fs. 8 a 10 del anexo I, el mismo fue resuelto a través de la Resolución ARIT/CHQ/RA 0140/2013 de 13 de mayo (fs. 71 a 76 y vta., anexo I), disponiendo anular la resolución sancionatoria impugnada, con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la notificación del acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-008/2012 de 28 de septiembre, inclusive, debiendo la administración aduanera proceder a la notificación con dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la recurrente sobre la imputación en su contra, según prevé el art. 83 del Cód. Trib., en resguardo de la garantía del derecho a la defensa y el debido proceso como establecen el parág. II del art. 115 y el parág. I del arts. 117 de la C.P.E.

IV.4.- En virtud de lo anterior, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), por memorial de fs. 89 a 93 del anexo I, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1288/2013 de 7 de agosto (fs. 117 a 126, Anexo I), decidiendo confirmar la resolución ARIT/CHQ/RA 0140/2013 de 13 de mayo; en consecuencia, anular obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-008/2012 de 28 de septiembre, inclusive, debiendo la administración aduanera, concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante una orden de fiscalización.

IV.5.- Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 72 a 73, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fs. 74, disponiéndose su arrimo al expediente y se corrió en traslado para la dúplica; sin respuesta, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia" (fs. 95).

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Respecto al procedimiento de control diferido.

El art. 48 del R. Cód. Trib. Boliviano (RC.T.B.), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido, mediante RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a.- Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b.- Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales a través de la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el Infoex, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 12, anexo 2).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4.3 conclusión del procedimiento diferido regular de la RD 01-004-09, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el jefe de la unidad de fiscalización regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2., prevé: "Si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160 num. 5 y 6 del Cód. Trib., el art. 186 de la L.G.A., y el anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y los remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el num. 4 del art. 160 del C.T.B.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el num. 4.3., señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la

revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional -en el marco de los arts. 21 y 100 del C.T.B. potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la última parte del art. 48 del D.S. N° 27310, señala: “...La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior.” Del texto de la norma citada, se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1288/2013 de 7 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fojas 41 a 46, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1271/2013 de 7 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries méndez**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



150

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 40 a 45 interpuesta por Manuel Félix Sanguenza Guzmán en su condición de Gerente Regional Potosí Aduana Nacional, la contestación a la demanda de fs. 74 a 77, replica de fs. 81 a 82, duplica a fs. 85, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. 1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 13 de agosto de 2013 la Gerencia Regional Potosí fue notificada con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1279/2013 de 7 de agosto de 2013.

Mediante Nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012, dirigida a la ADA SAA SRL., la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo, debiendo adjuntar documentos originales. Repuesta mediante nota Cite SAA-208/2012, por el que la ADA SAA SRL., remite la documentación solicitada.

Mediante Nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera solicitó la autenticidad del certificado N° CM-PT-04-0030-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-1474.

Respuesta mediante Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remite el informe N° IBMETRO-DML-INF-240/12, del técnico de metrología legal Fátima Anahí Cassas Patón dirigida al Director de Metrología Legal Gustavo Carrasco Ayma, indicando que de la revisión de los certificados medioambientales emitidos en oficina Central, Regionales de Cochabamba y Oruro, concluida la revisión de los códigos u números proporcionados, se corrobora que los mismos no están registrados en los archivos y base de información de IBMETRO; los funcionarios que figuran y firman dichos certificados, no estaban en funciones, en las fechas de emisión indicadas.

Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-014/2012 de 28 de septiembre de 2012, por el que en base a la nota de la Agencia Despachante de Aduana SAS S.R.L., se realiza el aforo documental en el que se verifica la falta de Certificado Medioambiental emitido por IBMETRO, además de haberse procedido a la calificación sobre la presunta comisión de Contrabando Contravencional realizado en base al Informe AN-UFIPR-I-051/2012 de 27 de septiembre de 2012 de conformidad al art. 181-b) de la L. N° 2492, prueba analizada sobre la que se dicta la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS- 042/2012 de 27 de diciembre de 2012, que resuelve declarar probada la comisión de contravención aduanera.

I.2. Fundamentos de la demanda.

- Aplicación del procedimiento de control diferido regular; al respecto manifiesta que "la Autoridad de Impugnación Tributaria indica que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-014/2012 de 28 de septiembre de 2012, NIT 3732684015, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de Fiscalización aduanera posterior se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, que al concluir el proceso con la emisión de la resolución sancionatoria este conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes y que la directora ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria resuelve confirmar la resolución del recurso de alzada ARIT/CHQ/RAS 0124/2013 hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional". Al respecto señala que al amparo de la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y el último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492 modificado por la cláusula decima sexta de las disposiciones adicionales de la L. N° 317 se procedió en 28 de septiembre de 2012 a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-014/2012 de la DUI 2011/543/C-1474 de 1 de agosto de 2011, en el que se puede observar el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercancía objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar contravención aduanera. Asimismo transcribe los arts. 48 del D.S. N° 27310, 85 de la L. N° 1990, arts. 65, 81 y 148 del Cód. Trib., art. 111 de la L.G.A.; asimismo manifiesta que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el termino faculta a la administración de aduana a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar la conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, por lo citado el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente valido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuo su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B. ya que

estas transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduanera tal es el art. 11-k) del R. L.G.A. y art. 119 modificado por la disposición adicional tercera D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala las certificaciones deberá ser vigente al momento de la aceptación de la declaración de las mercancías; que en caso de no contarse con la acreditación mediante certificación de que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Respecto a la fiscalización posterior corresponde señalar que el procedimiento de control diferido regular ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO que se encuentra en antecedentes se presentó como documento de soporte de la DUI el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO- central La Paz, tal como se evidencia de la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012 del cual se advierte que los certificados tienen código 04 correspondiendo a Avaroa el 03, que no tienen validez, no detallan el número de factura, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado. De lo señalado no corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo instituto Boliviano de Metrología creada por D.S. N° 26050 de 19 de enero de 2001, certifica que este documento no es válido, no existe y no cumple con los requisitos y procedimientos para la extensión del mismo; que el procedimiento penal iniciado no es para determinar la valides o no del certificado, sino que es con el fin de determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso de este documento, es decir atribuir el hecho a un determinado sujeto, que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalidara el Certificado CM-PT-04-0030-2011 al contrario sancionara el hecho situación distinta con el proceso de contrabando.

Que el procedimiento diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando es por ello que en aplicación del art. 5 del Cód. Trib. Boliviano corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional que se ha cumplido a cabalidad en el presente caso, que la AGIT con su actuar realiza una interpretación incorrecta que no considera la aplicación de la prelación normativa descrita. Por último señala que el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, de ahí que en aplicación del art. 156 del C.T.B. considerando la acción preventiva e identificando un ilícito aduanero se evacuo el acta de intervención (art. 157 del C.T.B.).

### I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, interpone la presente demanda contencioso administrativa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicitando al honorable Tribunal Supremo falle declarando probada la presente demanda, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1279/2013 de 7 de agosto de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria el mismo que Confirma la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/0124/2013 de 13 de mayo de 2013, solicitando se confirme la resolución sancionatoria AN-GRPGR-RS N° 042/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 74 a 77 y señala lo siguiente:

Respecto a los vicios de nulidad del acta de intervención y el procedimiento de control diferido regular, señala que conforme a los antecedentes administrativos se evidencia que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012, dirigida a la ADA SAA SRL., en aplicación del art. 100 de la L. N° 2492 y la Resolución de Directorio N° RD 01-004-09, que aprobó el Control Diferido, solicito a la citada ADA la remisión de 77 DUIs, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, con la documentación de respaldo; el 1 de junio de 2012, la citada ADA mediante nota CITE: SAA-208/2012 remitió la documentación requerida; el 6 de junio de 2012, la administración aduanera mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, dirigida a IBMETRO solicito certificación de autenticidad de setenta y siete certificados emitidos por esa entidad, a ese efecto el Director de Metrología Legal de IBMETRO, remitió el informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto de 2012, del cual indica que los certificados no están registrados en los archivos y base de información de IBMETRO y que los funcionarios que figuran y firman el certificado no estaban en funciones.

En ese contexto, se tiene que la Administración Aduanera emitió el informe AN-UFIPR-I-051/2012, en el cual señala dos aspectos importantes, el primero que se debe anular la DUI C-1474, debido a que no existe el certificado medioambiental emitido por IBMETRO exigido por los arts 111 del R.L.G.A. y art. 119 del D. S. N° 572, arts. 3 y 5 del D.S. N° 28963, estableciendo indicios de la comisión del ilícito de contrabando, tipificado en el art. 181 inciso b) de la L. N° 2492; y segundo que existen indicios de delitos penales, por la falsedad del certificado de IBMETRO, lo cual recogido en el acta de intervención y en la resolución sancionatoria; cabe tener en cuenta que a partir del informe AN-UFIPR-I-051/2012, las dos actuaciones notificadas a Justina Porras Franco (Freddy Ayala Fuentes), es decir el acta de intervención y la resolución sancionatoria realizaron observaciones al certificado de IBMETRO, en este sentido cabe resaltar que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la Resolución de Directorio N° RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160, numeral 4 y art. 181 inciso b) y último párrafo de la L. N° 2492, sin embargo el numeral 4 Conclusión del control diferido regular, señala: el jefe de la unidad de fiscalización Regional-Fiscalizador: "concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión"; al respecto señala que el objetivo específico del procedimiento de control diferido es comprobar que los datos declarados en las DUI y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme lo establecido en la normativa aduanera; consecuentemente la aduna conforme el art. 48 del D.S. N° 27310 tiene facultades de control las cuales las ejerce según los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, además de las facultades de fiscalización conforme el art. 49 del citado decreto supremo, lo que debió aplicar la administración aduanera realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se diluciden por la vía que corresponda las observaciones planteadas. Por



lo expuesto concluye que la administración aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-ASI-014/2012 de 28 de septiembre de 2012, en contra de Justina Porras Franco (Freddy Ayala Fuentes), sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior con la emisión de la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-RS-42/2012 de 27 de diciembre de 2012, este conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por tal razón de conformidad al parág. II del art. 36 de la L. N° 2341, aplicable por disposición del num. 1 del art. 74 de la L. N° 2492, corresponde confirmar con fundamento propio la resolución del recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0108/2013 de 13 de mayo de 2013 anulando actuados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la citada acta de intervención contravencional, inclusive, debiendo la administración aduanera concluir el procedimiento de control diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una fiscalización mediante una orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310. Concluye señalando que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1279/2013 de 07 de agosto de 2013, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifican en los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

#### II.1. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por Gerencia Regional Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1279/2013, de 7 de agosto de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/2012 de 24 de mayo de 2012, del Jefe de Unidad de Fiscalización de la administración aduanera, dirigido al Gerente Regional Potosí de la administración aduanera, en la cual hace conocer la identificación de posibles riesgos en la importación de vehículos usados realizados por Administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, existencia de certificados medio ambientales posiblemente falsos. Por lo que se solicitó se instruya a la unidad de fiscalización la realización de control diferido regular, respecto a los vehículos importados a través de setenta y siete DUILs detallados en cuadro adjunto entre las cuales se encuentra el DUI N° 2011-543-C-1474 de 1 de agosto de 2011 cursante a fs. 12 del anexo 2.

Nota AN-GRPGR-UFIR-C-003/2012 de 25 de mayo de 2012 del Jefe de Unidad de Fiscalización de la Administración Aduanera dirigida a la Agencia Despachante de Aduana "SAAS SRL" solicitó la remisión de las setenta y siete DUILs tramitadas en la Administración de Aduana Frontera Avaroa, que se encuentran detalladas en anexo adjunto, acompañando la documentación de respaldo en originales, cursante a fs. 14 del anexo 2.

Nota Cite: SAA-208/2012 de 1 de junio de 2012 de la Agencia Despachante de Aduanas "SAA SRL" dirigida al Jefe de Unidad de Fiscalización de la Administración Aduanera presentando la documentación requerida mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012, cursante a fs. 20 del anexo 2.

Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 de 6 de junio de 2012 del Gerente Regional de Potosí de la Administración Aduanera dirigida a IBMETRO por el que solicitó la certificación de autenticidad de los 77 certificados adjuntos, cursante a fs. 19 del anexo 2.

Certificado Medioambiental N° CM-PT-04-0030-2011 emitido por IBMETRO, firmado por el Técnico Metrología Legal Eddy Mamani Chacapacha, cursante a fs. 16 del anexo 3.

Nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, del Director de Metrología Legal de IBMETRO, dirigida al Gerente Regional Potosí de la Administración Aduanera, por el cual adjunta el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto de 2012, mismo que establece que, de la revisión de los certificados medioambientales emitidos en oficina central, regionales Cochabamba y Oruro, respecto a los códigos y números, no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO y que los funcionarios que figuran y firman en los certificados no se encontraban en funciones en las fechas de emisión indicadas, cursante de fs. 27 a 34 del anexo 2.

Informe AN-UFIPR-I-051/2012 de 27 de septiembre de 2012 del técnico fiscalizador I de la administración tributaria dirigido al Jefe de Unidad de Fiscalización, cursante de fs. 35 a 42 del anexo 2.

Acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-014/2012 de 28 de septiembre de 2012 cursante de fs. 51 a 58 del anexo 2, notificado a Freddy Ayala Fuentes mediante notificación en secretaria el 17 de octubre de 2012 cursante a fs. 59 del anexo 2., por el que se estableció la presunción de la comisión de ilícito de contrabando contravencional de conformidad a lo dispuesto en el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492 del Cód. Trib. Boliviano, otorgando el plazo de 3 días hábiles para presentación de descargos a partir de su legal notificación.

Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-RS-042/2012 de 27 de diciembre de 2012, por el que entre sus partes más relevante resuelve declarar probada la comisión de contrabando contravencional en contra de Freddy Ayala Fuentes, al no existir la mercancía comisada, corresponde la aplicación del art. 181 numeral II, imponiendo la sanción económica de igual al 100% que asciende a Bs 351.331,00; captura del vehículo motorizado descrito en el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 014/2012; anulación de la DUI 2011-543-C-1474, cursante de fs. 69 a 74 del anexo 2.

Recurso de alzada resuelto mediante resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0124/2013 de 13 de mayo de 2013, cursante de fs. 79 a 84 del anexo 1, contra la que interpone recurso jerárquico, dictándose la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1279/2013, de 7 de agosto de 2013, que resuelve confirmar la resolución de alzada mencionada.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 79, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 81 a 83 del expediente, duplica a fs. 85, notificado el tercer interesado Freddy Ayala Fuentes cursante a fs. 103.

Concluido el trámite se decretó a fs. 202 "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrado, con reposición de obrados hasta el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-014/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la administración aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la aduana nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-014/2012, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

IV.1. Respecto al procedimiento de control diferido.

El art. 48 del R. Cód. Trib. Boliviano, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la administración aduanera aprobó el Procedimiento de control diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del procedimiento diferido regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la L.G.A. (contravenciones aduaneras) y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la unidad legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del C.T.B.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional en el marco de los arts. 21 y 100 del C.T.B.– potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificació de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la administración aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1279/2013 de 7 de agosto, es correcta.

#### V. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no son consistentes y no demuestra las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT con la emisión de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1279/2013 de 7 de agosto, procedió conforme a la normativa administrativa tributaria en base a los principios que rigen el procedimiento administrativo precautelando el debido proceso previsto en el art. 115-II de la C.P.E.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, con fundamento propio, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 40 a 45, interpuesta por Manuel Feliz Sánchez Guzmán en su condición de Gerente Regional Potosí Aduana Nacional contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1279/2013, de 7 de agosto, que anula obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de intervención contravencional AV-GRPTS-UFIPR-AI-014/2012 de 28 de septiembre de 2012.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries méndez**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



151

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 41 a 46, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1277/2013 de 7 de agosto (fs. 30 a 39), el memorial de contestación de fs. 52 a 54, la réplica de fs. 89 a 90, la réplica de fs. 93, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Que Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en su condición de Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), en virtud del Memorando N° 0334/2013 de 18 de febrero (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 41 a 46, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341 y en los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1277/2013 de 7 de agosto.

Inicia el memorial de demanda desarrollando una extensa relación de antecedentes, respecto de la falta de Certificado Medioambiental en el proceso de importación, emitido por el Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO).

Manifiesta que solicitada la validación de autenticidad del Certificado N° CM-PT-04-00101-2011, correspondiente al vehículo que ampara la Declaración Única de Importación (DUI) 2011/543/C-2197, IBMETRO a través de la nota DML CE 01272/2012 de 4 de julio, remitida a la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, señaló: "Concluida la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información del IBMETRO."

Que en virtud de lo anterior, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SAA SRL.", al efectuar el despacho aduanero de la DUI 2011/543/C-2197, de 19 de noviembre de 2011, "...presentó un certificado Medio Ambiental presuntamente falso..." (Sic).

Realiza a continuación una extensa cita de normas, entre las que resaltan el art. 148 de la L. N° 2492, así como los arts. 84, 85, 88 de la Ley General de Aduanas y los arts. 111 y 119 del R. L.G.A., para luego referirse al art. 181 de la L. N° 2492, relativo al ilícito de contrabando.

Hace referencia al acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-0050/2012 de 28 de septiembre, según la cual se identificó como importador a Juan Carlos Aviza López, con Carnet de Identidad 7319569, Aldana y Munguia N° 6370, central Oruro.

Posteriormente efectúa la descripción de la mercancía, señalando que se trata de un camión. Marca: Nissan. Tipo: Cóndor. Clase: Camión. Cilindrada: 6925 cc. Motor: No declarado Chasis: N° JNBMBK21200F00078. Año de fabricación: 2006. Color: Plomo. Combustible: Diésel.

Expresa que como consecuencia del acta de intervención referida líneas arriba, sobre la base de la presunción de la comisión de contrabando contravencional, de acuerdo con lo previsto en el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib., L. N° 2492, se dictó la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-79/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que según la autoridad demandada, al no haberse observado las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se incurrió en vulneración del debido proceso y del derecho a la defensa del sujeto pasivo, sosteniendo que la resolución sancionatoria emitida conlleva vicios de nulidad, ya que desde la irregular emisión del acta de intervención, se provocó la nulidad de las actuaciones posteriores.

Indica que la AGIT, confirmó la resolución de alzada, por lo que consiguientemente se anuló obrados hasta el acta de intervención contravencional, pero que refutando ésta, se puede observar que identifica a las personas sindicadas, así como los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercancía y otros.

Cita más adelante el art. 48 del D.S. N° 27310, el art. 85 de la L.G.A., los arts. 65, 148 y 81 del Cód. Trib. y el art. 111 del R. L.G.A., transcribiendo a continuación lo expresado por la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada, en su sub num. xii del num. IV.4.2.

Argumenta que dicha autoridad basó su decisión en lo dispuesto por el art. 48 del D.S. N° 27310 y que la norma en cuestión dispone que los aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases, entre otras, de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, pero que ello no es obligatorio ni constituye un requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento de control posterior, por lo que la AGIT no interpretó correctamente el art. 8 de la L. N° 2492.

Que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado del IBMETRO que se encuentra en antecedentes, se presentó como documento soporte de la DUI, mismo que no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz, que los certificados que corresponden a Avaroa tienen el código 03 y no 04, y que el técnico firmante no se encontraba en funciones, por lo que los certificados no tienen validez. Además que los certificados no detallan el número de factura que hace referencia al servicio realizado, ni se verifica el número de parte de recepción del vehículo.

Puntualiza que no corresponde efectuar una fiscalización sobre la validez del certificado, toda vez que el propio Instituto Boliviano de Metrología certificó que no es válido; que el proceso penal iniciado tiene como finalidad determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del mismo; situación distinta de la relativa al contrabando, que va a sancionar el tráfico de mercancías sin documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por las normas.

Alega que el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso que se determine la existencia del ilícito de contrabando, por lo que en observancia del art. 5 de la L. N° 2492, se debe aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional que se ha cumplido en este caso.

Recalca que por lo argumentado, la autoridad jerárquica no realizó una correcta interpretación de la norma, ni consideró la prelación normativa en caso de vacíos procedimentales, pretendiendo la fiscalización posterior de un hecho demostrado en control diferido regular, que estableció el ilícito de contrabando y no de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, razón por la que aplicando el art. 156 de la L. N° 2492, se evacuó el Acta de Intervención, citando a continuación el art. 157 del Cód. Trib.

### I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque la Resolución AGIT-RJ 1277/2013 de 7 de agosto y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-079/2012 de 27 de diciembre.

### II.- De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 48 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre orden instruida para la notificación del tercero interesado, Juan Carlos Aviza López, en el domicilio señalado al efecto, encomendándose su cumplimiento a través del Tribunal Departamental de Justicia de Oruro.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 52 a 54, fue providenciado a fs. 55, disponiendo que con carácter previo, se devuelva la provisión citatoria con la diligencia respectiva. Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 21 de mayo de 2014, como consta a fs. 70, fue devuelta la provisión citatoria y recibida según cargo de fs. 71 vta., disponiéndose por providencia de fs. 62, su arrimo al expediente y por apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Aclara que el procedimiento de control diferido regular, fue aprobado por la Resolución de Directorio N° RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts.160, numeral 4 y 180-b) y último párrafo de la L. N° 2492; sin embargo el numeral 4, conclusión del control diferido regular, señala: "el jefe de la Unidad de fiscalización Regional fiscalizador: "Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre resultados encontrados producto de la revisión", es así que siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido, consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme lo establecido en la normativa aduanera, y que de conformidad con el art. 48 del D.S. N° 27310, la Aduana Nacional tiene facultades de control, que ejercerá de acuerdo a lo dispuesto en los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido y que la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no pueden ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado decreto supremo, indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación a lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la L. N° 2492, la administración aduanera, deberá ampliar la investigación, realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se diluciden por la vía que corresponda.

Señala que por lo expuesto, se puede concluir que la administración aduanera, al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-050/2012, de 28 de septiembre, en contra de Juan Carlos Aviza López, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, cuya existencia es encaminar el debido proceso para ambas partes, toda vez que incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, siendo que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPRS-RS-79/2012, de 27 de diciembre, esta conllevaba vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes, por tal razón, de conformidad con lo previsto en el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341 (LPA), aplicable por disposición del num. 1, art. 74 de la L. N° 2492, corresponde confirmar la resolución del recurso de alzada, anulando hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el acta de intervención contravencional, debiendo la administración aduanera, concluir con el procedimiento de control diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una fiscalización mediante una orden, conforme lo establecido en los arts.48 y 49 del D.S. N° 27310.

Sostiene que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la frágil demanda interpuesta, carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

### II.2.- Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1277/2013 de 7 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-050/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la administración aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts.21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la administración aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-050/2012, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

#### IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

IV.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la administración aduanera emitió el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-050/2012 de 28 de septiembre (fs. 50 a 57, anexo II), identificando como sindicada del ilícito de contrabando, a Juan Carlos Aviza López, con C.I. 7319569, Aldana y Munguía N° 6370 Central Oro.

La descripción de la mercancía objeto de contrabando, fue identificada como un camión. Marca: Nissan. Tipo: Cóndor. Clase: Camión. Cilindrada: 6925 cc. Motor: No declarado. Chasis: N° JNBMB21200F00078. Año de fabricación: 2006. Color: Plomo. Combustible: Diésel.

El cálculo preliminar de tributos aduaneros fue establecido en la suma de UFV's 10.517,53, calificándose la conducta como presunta comisión de contrabando contravencional, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso b) del art. 181 de la L. N° 2492. El referido acto administrativo fue notificado en Secretaría el 24 de octubre de 2012, como consta a fs. 58 del anexo II.

IV.2.- Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRPGR-RS-79/2012 de 27 de diciembre (fs. 61 a 65, anexo II), por la que se determinó declarar PROBADA la comisión de contrabando contravencional contra Juan Carlos Aviza López y tomando en cuenta que no existe mercancía comisada, en observancia de lo dispuesto por el parág. II del art. 181 de la L. N° 2492, se dispuso la sanción de pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a la suma de Bs 86.504,00. Asimismo, se determinó, instruir la ejecución del monto señalado de acuerdo con lo que determina la Sección VII del Capítulo II, Título II del Cód. Trib. .

Por otra parte, se encargó a la Administración Aduanera, la anulación de la DUI 2011/543/C-2197 de 19 de noviembre de 2011 y finalmente, en coordinación con el control operativo aduanero, se dispuso la captura del motorizado descrito en el acta de intervención y la remisión de antecedentes al Ministerio Público.

La referida resolución sancionatoria fue notificada a la contribuyente, en secretaria, el 2 de enero de 2013, (fs. 71 del anexo II).

IV.3.- Interpuesto recurso de alzada por Juan Carlos Aviza López, de acuerdo con el memorial de fs. 7 a 9 del anexo I, el mismo fue resuelto a través de la Resolución ARIT/CHQ/RA 0134/2013 de 13 de mayo (fs. 70 a 75, anexo I), disponiendo anular la resolución sancionatoria impugnada, con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la notificación del acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-050/2012 de 28 de septiembre, inclusive, debiendo la administración aduanera proceder a la notificación con dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la recurrente sobre la imputación en su contra, según prevé el art. 83 del Cód. Trib., en resguardo de la garantía del derecho a la defensa y el debido proceso como establecen el parág. II del art. 115 y el parág. I del art.117 de la C.P.E.

IV.4.- En virtud de lo anterior, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), por memorial de fs. 88 a 92 del anexo I, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1277/2013 de 7 de agosto (fs. 116 a 125, anexo I), decidiendo confirmar la Resolución ARIT/CHQ/RA 0134/2013 de 13 de mayo; en consecuencia, anular obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-050/2012 de 28 de septiembre, inclusive, debiendo la administración aduanera, concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante una orden de fiscalización.

El fundamento de tal decisión, radica en que la administración aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4.3 conclusión del control diferido regular de la RD 01-004-09; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

IV.5.- Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 89 a 90, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fs. 91, disponiéndose su arrimo al expediente y se corrió en traslado para la dúplica, que fue presentada por la autoridad demandada a fs. 93; no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia" (fs. 95).

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1.- Respecto al procedimiento de control diferido.

El art. 48 del R. Cód.Trib. Boliviano, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts.21 y 100 del C.T.B., en las fases de: I) control anterior, II) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, III) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la administración aduanera aprobó el procedimiento de control diferido, mediante RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a.- Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b.- Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales a través de la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 11, anexo 2).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4.3 Conclusión del procedimiento diferido regular de la RD 01-004-09, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el jefe de la unidad de fiscalización regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2., prevé: "Si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5 y 6 del Cód. Trib., el art. 186 de la L.G.A., y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones vigente, emite informe y los remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del Sumario Contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el num. 4 del art. 160 del C.T.B.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el num. 4.3., señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional -en el marco de los arts.21 y 100 del C.T.B.- potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la última parte del art. 48 del D.S. N° 27310, señala: "...La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior." Del texto de la norma citada, se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la administración aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1277/2013 de 7 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 41 a 46, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1277/2013 de 7 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



152

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 22 interpuesta por Manuel Félix Sanguenza Guzmán en su condición de Gerente Regional Potosí a.i. Aduana Nacional, la contestación a la demanda de fs. 54 a 59, replica de fs. 86 a 88, duplica de fs. 91 a 92, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. 1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 13 de agosto de 2013 la Gerencia Regional Potosí fue notificada con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1258/2013 de 7 de agosto de 2013.

Mediante Nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012, dirigida a la ADA SAA SRL., la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUIs tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo, debiendo adjuntar documentos originales. Repuesta mediante nota Cite SAA-208/2012, por el que la ADA SAA SRL., remite la documentación solicitada.

Mediante Nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO), la autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad de acuerdo a anexo.

Respuesta mediante Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remite el Informe N° IBMETRO-DML-INF-240/12, del técnico de metrología legal Fátima Anahí Casas Patón dirigida al Director de Metrología Legal Gustavo Carrasco Ayma, indicando que de la revisión de los Certificados Medioambientales emitidos en oficina Central, Regionales de Cochabamba y Oruro, concluida la revisión de los códigos u números proporcionados, se corrobora que los mismos no están registrados en los archivos y base de información de IBMETRO; los funcionarios que figuran y firman dichos certificados, no estaban en funciones, en las fechas de emisión indicadas.

Informe AN-UFIPR-I-100/2012, de la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional el cual señala que corresponde anular la DUI C-2469, debido a que no existe el certificado medioambiental emitido por IBMETRO, exigido por el art. 11 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, art. 119 del D.S. N° 572, arts. 3 y 5 del D.S. N° 28963; estableció la comisión de contravención tributaria por contrabando tipificado por el art. 181-b) de la L. N° 2492, de igual forma determino indicios de delitos penales por falsedad del certificado de IBMETRO.

Acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-063/2012 de 28 de septiembre de 2012, notificado en secretaria de sala de la administración tributaria a Juan Quispe Laura el 5 de diciembre de 2012.

Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS- 69/2012 de 27 de diciembre de 2012, que resuelve declarar PROBADA la comisión de contrabando convencional en contra de Juan Quispe Laura en base a los arts. 160 num. 4 y art. 181-b) de la L. N° 2492, considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación del art. 181-II de la citada ley, se dispuso en sustitución el pago del 100% del valor de la mercancías que asciende a Bs 289.450,00; asimismo dispuso la ejecución tributaria y la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención AC-GRPTS-UFIPR-AI N° 063/2012, como la anulación de la DUI de 29 de diciembre de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentos.



## I.2. Fundamentos de la demanda.

Aplicación del procedimiento de control diferido regular; al respecto manifiesta que “la Autoridad de Impugnación Tributaria indica que la administración aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional AN-GPRPTS-UFIPR-AI-063/2012 de 28 de septiembre de 2012, en contra de Carmen Rosa Mencia Lozada (Juan Quispe Laura), sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, que al concluir el proceso con la emisión de la resolución sancionatoria este conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes”. Al respecto señala que al amparo de la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y el último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492 modificado por la cláusula decima sexta de las disposiciones adicionales de la L. N° 317, se procedió en 28 de septiembre de 2012 a emitir el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-063/2012 de la DUI 2011/543/C-2469 de 29 de diciembre de 2011, en el que se puede observar el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercancía objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar contravención aduanera. Asimismo transcribe los arts. 48 del D.S. N° 27310, art. 85 de la L. N° 1990, arts. 65, 81 y 148 del Cód. Trib., art. 111 de la L.G.A.; que la AGIT basa su fallo en lo establecido por el art. 48 del D.S. N° 27310; al respecto el art. mencionado señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el termino faculta a la administración de aduana a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar la conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, por lo citado el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente valido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuo su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B., ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas Aduaneras, tal es el art. 11-k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas y art. 119 modificado por la disposición adicional tercera D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala que las certificaciones deberán ser vigentes al momento de la aceptación de la declaración de las mercancías; que en caso de no contarse con la acreditación mediante certificación de que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Respecto a la fiscalización posterior corresponde señalar que el procedimiento de control diferido regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO que se encuentra en antecedentes se presentó como documento de soporte de la DUI el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz, tal como se evidencia de la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012 del cual se advierte que los certificados tienen código 04 correspondiendo a Avaroa el 03, que no tienen validez, no detallan el número de factura, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado. De lo señalado no corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo Instituto Boliviano de Metrología creada por D.S. N° 26050 de 19 de enero de 2001, certifica que este documento no es válido, no existe y no cumple con los requisitos y procedimientos para la extensión del mismo.

Que el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando contravencional que se ha cumplido a cabalidad en el presente caso, por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, es por ello que en aplicación del art. 5 del Cód. Trib. Boliviano corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional que se ha cumplido a cabalidad en el presente caso, que la AGIT con su actuar realiza una interpretación incorrecta que no considera la aplicación de la prelación normativa descrita.

## I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, interpone la presente demanda contenciosa administrativa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicitando al Honorable Tribunal Supremo falle declarando Probadamente la presente demanda, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1258/2013 de 7 de agosto de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria el mismo que confirma la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/0120/2013 de 13 de mayo de 2013, solicitando se confirme la resolución sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS N° 69/2012 de 27 de diciembre de 2012.

## II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 54 a 59 y señala lo siguiente:

De la revisión de antecedentes administrativos se evidencia que el 25 de mayo de 2012, la administración aduanera mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012, dirigida a la ADA SAA SRL., en aplicación del art. 100 de la L. N° 2492 y la resolución de Directorio N° RD 01-004-09, que aprobó el control diferido, solicito a la citada ADA la remisión de 77 DUIs, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, con la documentación de respaldo; el 1 de junio de 2012, la citada ADA mediante nota CITE: SAA-208/2012 remitió la documentación requerida; el 6 de junio de 2012, la administración aduanera mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, dirigida a IBMETRO solicito certificación de autenticidad de setenta y siete certificados emitidos por esa entidad, a ese efecto el Director de Metrología Legal de IBMETRO, remitió el informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto de 2012, del cual indica que los certificados no están registrados en los archivos y base de información de IBMETRO y que los funcionarios que figuran y firman el certificado no estaban en funciones.

En ese contexto, se tiene que la administración aduanera emitió el informe AN-UFIPR-I-100/2012, en el cual señala dos aspectos importantes, el primero que se debe anular la DUI C-2469, debido a que no existe el certificado medioambiental emitido por IBMETRO exigido

por los arts. 111 del R. L.G.A. y 119 del D. S. N° 572, arts. 3 y 5 del D.S. N° 28963, estableciendo indicios de la comisión del ilícito de contrabando, tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492; y segundo que existen indicios de delitos penales, por la falsedad del certificado de IBMETRO, lo cual recogido en el acta de intervención y en la resolución sancionatoria; cabe tener en cuenta que a partir del informe AN-UFIPR-I-100/2012, las dos actuaciones notificadas a Juan Quispe Laura, es decir el acta de intervención y la resolución sancionatoria realizaron observaciones al certificado de IBMETRO, en este sentido cabe resaltar que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la resolución de Directorio N° RD 01-004-09 d e12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts.160, num. 4 y art. 181-b) y último párrafo de la L. N° 2492, sin embargo el numeral 4 conclusión del control diferido regular, señala: el jefe de la unidad de fiscalización regional fiscalizador: "concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión"; al respecto señala que el objetivo específico del procedimiento de control diferido es comprobar que los datos declarados en la DUI y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme lo establecido en la normativa aduanera; consecuentemente la aduna conforme el art. 48 del D.S. N° 27310 tiene facultades de control, las cuales las ejerce según los arts.21 y 100 de la L. N° 2492, además de las facultades de fiscalización conforme el art. 49 del citado decreto supremo, lo que debió aplicar la administración aduanera realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se dilucidan por la vía que corresponda las observaciones planteadas. Por lo expuesto concluye que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-ASI-063/2012 de 28 de septiembre de 2012, en contra de Juan Quispe Laura, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior con la emisión de la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-69/2012 de 27 de diciembre de 2012, este conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por tal razón de conformidad al parág. II del art. 36 de la L. N° 2341, aplicable por disposición del num. 1 del art. 74 de la L. N° 2492, corresponde confirmar con fundamento propio la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0120/2013 de 13 de mayo de 2013 anulando actuados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la citada acta de intervención contravencional, inclusive, debiendo la administración aduanera concluir el procedimiento de control diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una fiscalización mediante una orden conforme lo establecido en los arts.48 y 49 del D.S. N° 27310. Concluye señalando que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1258/2013 de 7 de agosto de 2013, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifican en los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada. Asimismo señala doctrina tributaria respecto del control diferido regular y el procedimiento a seguir en caso de encontrar indicios de contrabando contravencional descritos en las resoluciones jerárquicas AGIT-RJ-1024/2013, AGIT-RJ-1068/2013, AGIT-RJ-1069, AGIT-RJ-1223/2013 y AGIT-RJ-1290/2013.

#### II.1. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por Gerencia Regional Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1258/2013, de 7 de agosto de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/2012 de 24 de mayo de 2012, del jefe de unidad de fiscalización de la Administración Aduanera, dirigido al Gerente Regional Potosí de la Administración Aduanera, en la cual hace conocer la identificación de posibles riesgos en la importación de vehículos usados realizados por Administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, existencia de certificados medio ambientales posiblemente falsos. Por lo que se solicitó se instruya a la unidad de fiscalización la realización de control diferido regular, respecto a los vehículos importados a través de setenta y siete DUIs detallados en cuadro adjunto entre las cuales se encuentra el DUI N° 2011-543-C-2469 de 29 de diciembre de 2011 cursante a fs. 12 del anexo 1.

Nota AN-GRPGR-UFIR-C-003/2012 de 25 de mayo de 2012 del Jefe de Unidad de Fiscalización de la Administración Aduanera dirigida a la agencia despachante de Aduana "SAA SRL" solicitó la remisión de las setenta y siete DUIs tramitadas en la Administración de Aduana Frontera Avaroa, que se encuentran detalladas en anexo adjunto, acompañando la documentación de respaldo en originales, cursante a fs. 14 del anexo 1.

Nota Cite: SAA-208/2012 de 1 de junio de 2012 de la Agencia Despachante de Aduanas "SAA SRL" dirigida al Jefe de Unidad de Fiscalización de la administración aduanera presentando la documentación requerida mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012, cursante a fs. 15 del anexo 1.

Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 de 6 de junio de 2012 del Gerente Regional de Potosí de la Administración Aduanera dirigida a IBMETRO por el que solicitó la certificación de autenticidad de los 77 certificados adjuntos, en el cual se encuentra el certificado CM-PT-04-00137-2011, correspondiente a Juan Quispe Laura, cursante a fs. 24 a 26 del anexo 1.

Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00137-2011 emitido por IBMETRO, firmado por el Técnico Metrología Legal Eddy Mamani Chacapacha, cursante a fs. 15 del anexo 2.

Nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, del Director de Metrología Legal de IBMETRO, dirigida al Gerente Regional Potosí de la Administración Aduanera, por el cual adjunta el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto de 2012, mismo que establece que, de la revisión de los certificados medioambientales emitidos en oficina central, regionales Cochabamba y Oruro, respecto a los

códigos y números, no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO y que los funcionarios que figuran y firman en los certificados no se encontraban en funciones en las fechas de emisión indicadas, cursante de fs. 27 a 34 del anexo 1.

Informe AN-UFIPR-I-100/2012 de 27 de septiembre de 2012 del técnico fiscalizador I de la administración tributaria dirigido al jefe de unidad de fiscalización, cursante de fs. 51 a 59 del anexo 1.

Acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-063/2012 de 28 de septiembre de 2012 cursante de fs. 60 a 67 del anexo 1, notificado a Juan Quispe Laura mediante notificación en secretaría el 5 de diciembre de 2012 cursante a fs. 68 del anexo 1., por el que se estableció la presunción de la comisión de ilícito de contrabando contravencional de conformidad a lo dispuesto en el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492 del Cód. Trib. Boliviano otorgando el plazo de 3 días hábiles para presentación de descargos a partir de su legal notificación.

Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-69/2012 de 27 de diciembre de 2012, por el que entre sus partes más relevante resuelve declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Juan Quispe Laura, conforme el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib., que al no existir la mercancía comisada la aplicación del art. 181 num. II del mismo cuerpo legal, imponiendo la sanción económica de igual al 100% que asciende a Bs 289.450,00; captura del vehículo descrito en el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 063/2012; anulación de la DUI 2011-543-C-2469 del 29 de diciembre de 2011 y comunicar al RUAT para el bloqueo en el sistema; remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación, cursante de fs. 70 a 74 del anexo 1.

Recurso de Alzada resuelto mediante resolución del recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0120/2013 de 13 de mayo de 2013, cursante de fs. 73 a 78 del anexo 1, contra la que interpone recurso jerárquico, dictándose la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1258/2013, de 7 de agosto de 2013, que resuelve Confirmar la resolución de alzada mencionada.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 60, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 86 a 88 del expediente, duplica de fs. 91 a 92, notificado el tercer interesado Juan Quispe Laura cursante a fs. 149. Concluido el trámite se decretó a fs. 152 "autos para sentencia".

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrado, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-063/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la administración aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la administración aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-063/2012, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

##### IV.1. Respecto al procedimiento de control diferido.

El art. 48 del R. Cód. Trib. Boliviano (R.C.T.B.), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: I) control anterior, II) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, III) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del procedimiento diferido regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la L.G.A. (contravenciones aduaneras) y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la unidad legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del C.T.B.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional en el marco de los arts. 21 y 100 del C.T.B., potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1258/2013 de 7 de agosto, es correcta.

#### V. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no son consistentes y no demuestra las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT con la emisión de la resolución jerárquica AGIT-RJ 1258/2013 de 7 de agosto, procedió conforme a la normativa administrativa tributaria en base a los principios que rigen el procedimiento administrativo precautelando el debido proceso previsto en el art. 115-II de la C.P.E.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, con fundamento propio, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 22, interpuesta por Manuel Feliz Sánchez Guzmán en su condición de Gerente Regional Potosí a.i. Aduana Nacional contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1258/2013, de 7 de agosto de 2013, que anula obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de intervención contravencional AV-GRPTS-UFIPR-AI-063/2012 de 28 de septiembre de 2012.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries méndez**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



153

**Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 32 a 36, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Enrique Martín Trujillo Velásquez, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1452/2013, de 13 de agosto, pronunciada por la Directora Ejecutiva General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Ernesto R. Mariño Borquez, la contestación de fs. 52 a 55; apersonamiento del tercer interesado de fs. 81 a 83; réplica de fs. 84 a 86; duplica a fs. 107 antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El contribuyente AEROCON Ltda., presentó Declaración Jurada el 22 de septiembre de 2008 formulario 400, con N° de Orden 7931240130, consignando un saldo a favor del Fisco de Bs.214.570 correspondiente al Impuesto a la Transacciones (IT), en 10 de octubre de 2008 presenta Declaración Jurada Rectificatoria con N° de Orden 7931246551 por la cual rectifica la declaración Jurada original incrementando el monto de la venta a Bs 7.204.569; por último en fecha 17 de abril de 2009, el contribuyente por segunda vez presenta Declaración Rectificatoria con N° de Orden 7931515243, incrementando el monto de la venta a Bs 7.258.061.

Que la declaración jurada se constituye en base del proveído de ejecución tributaria N° 575/2009 de 29 de octubre, notificada el 18 de noviembre de 2009 mediante cédula. El incremento de esta segunda rectificatoria fue cancelada en fecha 30 de diciembre de 2009 posterior a la notificación con el PIET N° 575/2009 sin considerar el plan de facilidades de pago vigente, el cual fue otorgado mediante Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 158/2008 de 13 de noviembre, con relación a 8 declaraciones juradas entre las que se encontraba la Declaración Jurada con N° de Orden 7931246551, pago a facilidades que a la fecha se encuentra cancelada también, considera que el contribuyente no efectuó el pago de la multa por incumplimiento a los deberes formales, sanción que correspondía al haber incrementado en dos oportunidades el tributo omitido, por lo que la deuda no se encontraba pagada en su totalidad adecuándose esta figura a lo previsto en el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310, más cuando el núm. I del art. 70 del Cód. Trib. establece la forma de pagar la deuda tributaria. Por lo que la Administración Tributaria dispuso iniciar el proceso sancionador por lo que se procedió a emitir y notificar el Auto inicial de Sumario Contravencional N° 25-03462-12 en fecha 16 de noviembre de 2012 al contribuyente AEROCON Ltda.

Que presentados los descargos por el recurrente no se consideraron suficientes para desvirtuar el incumplimiento que dio origen a la sanción por omisión de pago. Por lo que siguiendo éste procedimiento se emitió en fecha 10 de diciembre de 2012 la Resolución Sancionatoria N° 18-00954-12 de conformidad al núm. 3 del art. 17 de la RND N° 10-0037-07 y notificada el 26 de diciembre de 2012.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

Luego de realizar una transcripción de fragmentos de la resolución impugnada, manifiesta que de los datos del proceso se evidencia que la AGIT mal interpreta el correcto proceso sancionador que le siguió a AEROCON Ltda., además sus autoridades evidenciaran que inicialmente el 22 de septiembre de 2008, el contribuyente presentó DDJJ con N° de Orden 7931240130 correspondiente al periodo agosto de 2008, en la que establece ventas facturadas por Bs 7.152.332; y un impuesto determinado de Bs 214.570; importe que no fue cancelado según consta de la casilla 576, impuesto a pagar en efectivo en la que consigna 0. En 10 de octubre de 2008, presentó el contribuyente la DDJJ Rectificatoria con N° de Orden 7931246651, pero contra esta declaración jurada cursa una solicitud de un plan de pagos otorgado mediante la R.A. N° 158/2008 de 13 de noviembre, en la cual se incluye el impuesto a las transacciones correspondientes al periodo agosto de 2008. De la misma manera sin que la facilidad de pago se encuentre cumplida el 17 de abril de 2009, el contribuyente presentó una nueva rectificatoria con N° de Orden 7931515243 en la que modifica el monto adeudado de Bs 216.137,- a Bs 217.742.- efectuando una diferencia y obteniendo el monto de Bs 1.605.- y decide cancelarlo el 30 de diciembre de 2013 (antes de que la facilidad de pago por la segunda rectificatoria se encuentra cancelada). Por lo que esta Declaración Jurada N° 7931515243 es la que dio origen a que se proceda a la emisión del PIET N°

575/2009 de 29 de octubre y su inició del correcto procedimiento sancionador. Por lo que las autoridades podrán analizar y revisar de que no es concebible que el contribuyente olvide que existen procedimientos a los que debe encaminar su actuar es decir que, si la facilidad de pago se encontraba vigente aun el 17 de abril de 2009, no podía de ninguna manera considerar como si estuviese cancelada y presentar otra declaración jurada rectificatoria y con una diferencia a pagar por el supuesto saldo adeudado y aún menos podía el contribuyente dejar de considerar que por cada declaración jurada rectificatoria debió cancelar la multa por incumplimiento a deberes formales según lo establece el art. 25 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 que dispone :” la Imposición de sanciones por presentación de declaraciones juradas fuera de plazo y por rectificatorias que incrementen el impuesto determinado. Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable presente la declaración extrañada sin consignar la multa, el Departamento de Gestión de Recaudación y Empadronamiento de la Gerencia Distrital GRACO o Sectorial en la que se encuentre registrado remitirá un informe con el detalle del monto de la multa al Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva para que proceda a la ejecución tributaria”.

Por otro lado se deberá considerar que el art. 47 de la L. N° 2492 señala cuales son los componentes de la deuda tributaria, que efectuada la revisión y liquidación de los pagos efectuados por el contribuyente direccionados a la primera rectificatoria ( a través de la facilidad de pago) y a la segunda rectificatoria con un mal pago liquidado y mal apropiado (a través de un pago efectivo), este no habría cancelado uno de los componentes de la deuda tributaria que es la multa por incumplimiento a deberes formales, por lo que si la deuda tributaria no ha sido cancelada en su totalidad corresponde la calificación en la conducta de omisión de pago establecido que ésta en el art. 156 de la L. N° 2492. A continuación se retire a los arts. 8 y 42 del D.S. N° 27310, afirmando que la deuda tributaria no fue cancelada en su totalidad, aun considerando los pagos de la facilidad de pago y el pago efectuado con la boleta Form. 1000 con N° de Orden 7931885110 con la que canceló la supuesta diferencia por el contribuyente quedando pendiente el pago de la multa por incumplimiento de deberes formales generada por la rectificatoria que fue realizada.

### I.3 Petitorio.

Concluye que por todos los fundamentos de derecho expuestos en la presente demanda, al amparo de los arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, solicita, se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/01452/2013 de 13 de agosto y se mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa ARIT-SCZ/RA 0326/2013.

### II. De la contestación de la demanda.

No obstante a que la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1452/2013, de 13 de agosto está plena y claramente respaldada, en sus fundamentos técnicos jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Se tiene que Aerocom Ltda., se acogió al plan de facilidades de pago que fue aceptado según resolución administrativa que consolida adeudos, entre los que se encuentra el impuesto declarado y no pagado por el IT correspondiente a agosto 2008; esta Resolución sustituyó el título de ejecución original, es decir, la Declaración Jurada Rectificatoria con N° de Orden 7931246551, constituyéndose en el nuevo título de ejecución tributaria en los términos dispuestos por el art. 108 de la L. N° 2492, el cual, al ser enteramente cumplido no fue ejecutado, no ameritando sanción alguna, por cuanto tal como lo prevé el art. 162 de la L. N° 2492, sólo cuando la rectificatoria haya sido presentada después de cualquier actuación de la Administración Tributaria, se pagará la sanción por el ilícito tributario; lo que no ocurrió en el presente caso, en el cual la rectificatoria citada fue presentada por el sujeto pasivo antes de una acción de parte de la administración tributaria, además que el plan de pagos fue cumplido, con lo que se cumple lo previsto en el num. 1) parág. II, art. 8 de la RND N° 10-0042-05, para que opere el arrepentimiento eficaz.

Se debe tener presente que el Impuesto de Bs 216.137; correspondiente a los ingresos por las ventas de Bs 7.204.569; declarado en la primera DDJJ rectificatoria con N° de Orden 7931246551 se encontraba sujeto a un plan de facilidades de pago vigente en ese momento, el cual fue solicitado después del vencimiento del impuesto y antes del inicio de cualquier actuación de la administración tributaria. Además cabe resaltar que el mismo fue cumplido por el contribuyente habiendo operado el arrepentimiento eficaz sobre la sanción que correspondería a dicho monto consecuentemente la administración tributaria no se encontraba facultada a iniciar sumario contravencional sobre el Impuesto determinando de Bs 217.137; con relación a la primera rectificatoria, tal como prevé el num. 1) parág. II art. 8 de la RND N° 10-0042-05, situación que sólo sería procedente en caso de que se hubiere incumplido el plan de pagos, hecho que no ocurrió. Situación contraria ocurre con relación a la diferencia incrementada en la segunda DDJJ rectificatoria con N° de Orden 7931515243, ocurrida el 17 de abril de 2009, la cual fue posteriormente pagada según Form. 1000 de 30 de diciembre de 2009, por Bs 2.061; (impuesto omitido, mantenimiento de valor e intereses) y Form. 1000, de 28 de noviembre de 2011, por Bs 440; en este caso los pagos fueron efectuados con posterioridad al 18 de noviembre de 2009, fecha en la cual la administración tributaria había notificado a AEROCON Ltda., con el PIET N° 575/2009 de 29 de octubre de 2009, según el cual se encuentra firme y ejecutoriada la DDJJ con N° de Orden 7931515243, correspondiente al IT del periodo agosto 2008, por el monto declarado y no pagado de Bs.217.742.-, por el que anuncia el inicio de ejecución tributaria del mencionado título.

Bajo este contexto está claro que la Administración Tributaria inició la ejecución de la DDJJ con N° de Orden 7931515243, sin considerar que la primera DDJJ Rectificatoria N° de Orden 7931246551, por el impuesto de Bs 216.137.- declarado, se encontraba siendo cancelada según plan de pagos legalmente otorgado, por lo cual se tiene que la administración tributaria debió iniciar el proceso sancionatorio sólo por el diferencial entre la segunda DDJJ rectificatoria y la primera, tal como lo prevé el segundo párrafo, num.1 art. 23 de la RND N° 10-0037-07; por otra parte la administración tributaria debe considerar la fecha en la que se procedió al pago de la diferencia de Bs 1.605; por impuesto determinado en la DDJJ con N° de Orden 7931515241 correspondiente al IVA del periodo agosto 2008, tomado en cuenta la aplicación del parág. V del art. 13 de la RND N° 10-0042-05 referido a la aplicación del régimen de incentivos de acuerdo a la oportunidad de pago. Adicionalmente se debe considerar la imposición de sanciones en forma directa, establecida en el num. 1 art. 24 de la RND N° 10-0037-07, cuyo procedimiento específico fue desarrollado en la RND N° 10-0011-08. Por lo que está claro que, el proceso sancionador iniciado contra AEROCON Ltda., concluido con la Resolución Sancionatoria N° 18-00954-12 de 10 de diciembre de 2012, sanciona a la contribuyente por

haber incurrido en la contravención tributaria de omisión de pago cuya sanción corresponde al 100% del tributo omitido expresado en UFV a la fecha de vencimiento del impuesto que asciende a 153.413 UFV, vale decir sobre el total del impuesto determinado de Bs 217.742.- cuando debió sancionar sobre el impuesto declarado de Bs 1.605, hecho que incumple lo establecido en la L. N° 2492 el D.S. N° 27310 la RND 10-0037-07 y la 10-0042-05, además vulneró el debido proceso y el derecho del sujeto pasivo, consecuentemente correspondió a esa instancia anular la resolución de alzada.

#### II.1. Petitorio.

Indica que, en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa, interpuesta por la Gerencia Graco Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y suBstistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 01452/2013, de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1.- AEROCON Ltda., presentó declaración jurada el 22 de septiembre de 2008 formulario 400, con N° de Orden 7931240130, consignando un saldo a favor del fisco de Bs 214.570 correspondiente al impuesto a la transacciones (IT), en fecha 10 de octubre de 2008 presenta Declaración Jurada Rectificatoria con N° de Orden 7931246551 por la cual rectifica la declaración Jurada original incrementando el monto de la venta a Bs 7.204.569.-, por último en 17 de abril de 2009, el contribuyente por segunda vez presenta Declaración Rectificatoria con N° de Orden 7931515243, incrementando el monto de la venta a Bs 7.258.061.

La declaración jurada constituida en base del Proveído de Ejecución Tributaria N° 575/2009 de 29 de octubre fue notificada el 18 de noviembre de 2009 mediante cédula. El incremento de esta segunda rectificatoria fue cancelada en fecha 30 de diciembre de 2009 posterior a la notificación con el PIET N° 575/2009 sin considerar el plan de facilidades de pago vigente, el cual fue otorgado mediante Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 158/2008 de 13 de noviembre de 2008, con relación a 8 declaraciones juradas entre las que se encontraba la Declaración Jurada con N° de Orden 7931246551 facilidad que a la fecha se encuentra cancelada también, se debe considerar que el contribuyente no efectuó el pago de la multa por incumplimiento a los deberes formales, sanción que correspondía al haber incrementado en dos oportunidades el tributo omitido, por lo que la deuda no se encontraba pagada en su totalidad adecuándose esta figura a lo previsto en el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310, más cuando el núm. I del art. 70 del Cód. Trib., establece la forma de pagar la deuda tributaria. Por lo que la administración tributaria dispuso iniciar el proceso sancionador por lo que se procedió a emitir y notificar el Auto inicial de sumario Contravencional N° 25-03462-12 en fecha 16 de noviembre de 2012 al contribuyente AEROCON Ltda.

Que presentados los descargos por el recurrente no se consideraron suficientes para desvirtuar el incumplimiento que dio origen a la sanción por omisión de pago. Por lo que siguiendo éste procedimiento se emitió en 10 de diciembre de 2012 la Resolución Sancionatoria N° 18-00954-12 de conformidad al núm. 3 del art. 17 de la RND N° 10-0037-07 y notificada el 26 de diciembre de 2012.

Impugnada la misma se emitió la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0326/2013 de 3 de mayo que en su parte resolutive confirma la resolución sancionatoria impugnada.

Interpuesto recurso jerárquico contra la resolución de alzada, se emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1452/2013 de 13 de agosto, que anula la resolución de alzada, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-03462-12, inclusive, a fin que la administración tributaria emita nuevo acto que se ajuste a derecho.

2.- En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 73, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale a fs. 84 a 86 la que ratificó los términos de la demanda; apersonamiento del tercer interesado de fs.81 a 82 que pide se declare improbadamente la demanda; dúplica a fs.107, que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

3.-Concluido el trámite se decretó a fs. 109 autos para sentencia.

#### IV. De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-1452/2013, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar:

Si a través de las declaraciones rectificatorias no se habría cancelado uno de los componentes de la deuda tributaria, identificado como incumplimiento a deberes formales, por lo que si en virtud a que la deuda tributaria no fue cancelada en su totalidad, correspondía la calificación en la conducta como omisión de pago establecido que ésta en el art. 156 de la L. N° 2492 y si de acuerdo a lo anterior la resolución impugnada se ajusta a derecho.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Es necesario establecer que, el procedimiento contencioso administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En ese sentido, conforme lo demandado en relación con la problemática planteada, se señala lo siguiente:

Al respecto el art. 156 de la L. N° 2492, prevé la reducción de sanciones para ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando, que se reducirán en un 40%, 60% y 80%, en ese sentido el numeral 1 señala que el pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la administración tributaria y antes de la notificación con la resolución determinativa o sancionatoria determinará la reducción de la sanción aplicable en el ochenta por ciento. A su turno, el art. 165 de la L. N° 2492 dispone que él que por acción u omisión no pague o pague menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento del monto calculado para la deuda tributaria. Por su parte el art. 42, del D.S. N° 27310 establece que la multa por omisión de pago a que se refiere el art. 165 de la L. N° 2492, será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de Fomento de Vivienda.

De ese modo, la multa por omisión de pago, recién forma parte de la deuda tributaria una vez emitida la resolución determinativa o sancionatoria, de conformidad con lo dispuesto en el Segundo Párrafo del art. 8 del D.S. N° 27310, que dispone que la multas formarán parte de la deuda tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos o terceros responsables, a través de la resolución determinativa o resolución sancionatoria, según corresponda. A su vez el art. 38-a) del señalado decreto supremo, modificado por el art. 12 parág. IV del D.S. N° 27874, manifiesta que "...la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el art. 156 de la L. N° 2492 considerando a éste efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía la sanción.

En ese contexto, corresponde señalar que para que opere la reducción del ochenta por ciento de la sanción, correspondiente al tributo omitido, conforme lo dispone el num. 1 art. 156 de la L. N° 2492, sólo basta con realizar el pago total del reparo por impuesto y periodo elegido, antes de la notificación con la resolución determinativa.

En esa línea el art. 13-I de la RND N° 10-0037-07, establece que si la deuda tributaria, se cancela una vez que se notifique al sujeto pasivo o tercero responsable con el inicio del procedimiento de determinación, del procedimiento sancionador o el proveído que dé inicio a la ejecución tributaria y antes de la notificación con la resolución determinativa o sancionatoria, en concordancia con el parág. IV del art. 12 del D.S. N° 27874, la sanción aplicable disminuirá en función a la oportunidad de pago de la deuda tributaria, establecida en el documento origen de la contravención determinada en un procedimiento en el cual se constate que se ha omitido el pago de tributos y estos hayan sido pagados.

En el caso, el contribuyente Aerocom Ltda., el 22 de septiembre de 2008, presentó la declaración jurada del IT con N° de Orden 793124013, correspondiente al periodo fiscal de agosto de 2008, en la que establece ventas facturadas por Bs.7.152.332 y un impuesto determinado de Bs 214570 que no fue cancelado. Posteriormente el 10 de octubre de 2008, presentó la Declaración Jurada Rectificatoria con N° de Orden 7931246551 que incrementa sus ingresos por ventas a Bs 7.204.569 y determina un impuesto de Bs. 216137, importe que tampoco pagó, pero solicitó acogerse a un plan de facilidades de pago, el cual fue aceptado por la administración tributaria conforme la resolución administrativa GGSC-DJCC N° 158/2008 de 13 de noviembre de 2008, por un total de Bs. 1.444.123 pagaderos en treinta cinco cuotas mensuales, plan que fue cumplido emitiéndose en consecuencia el Auto de Conclusión N° 25-00609-11 de 9 de junio de 2011. Entonces al ser totalmente cumplido, no fue ejecutado, por lo que no amerita sanción alguna, por cuanto conforme lo prevé el Parág. II del art. 162 de la L. N° 2492, sólo cuando la rectificatoria fue presentada después de cualquier actuación de la Administración Tributaria se pagará la sanción por el ilícito tributario, lo que no ocurrió en el caso de autos ya que la rectificatoria fue presentada por el sujeto pasivo antes de una acción de parte de la administración tributaria y sobre todo porque el plan de pagos fue cumplido y se adecuó a la previsión contenida en el num. 1) Parag. II, art. 8 de la RND N° 10-0042-05, para operar el arrepentimiento eficaz.

Con relación a la segunda DDJJ Rectificatoria con N° de Orden 7931515243, ocurrida el 17 de abril de 2009, que fue posteriormente pagada según form. 1000 de 30 de diciembre de 2009, por Bs. 2.061 incluido el impuesto omitido, mantenimiento de valor e intereses y Form. 1000, de 28 de noviembre de 2011, por Bs 440; en este caso los pagos fueron efectuados con posterioridad al 18 de noviembre de 2009, fecha en la cual la Administración Tributaria había notificado a AEROCON Ltda., con el PIET N° 575/2009 de 29 de octubre, según el cual se encuentra firme y ejecutoriada la DDJJ con N° de Orden 7931515243, correspondiente al IT del periodo agosto 2008, la Administración Tributaria inició la ejecución de la DDJJ con N° de Orden 7931515243, sin considerar que la primera DDJJ Rectificatoria con N° de Orden 7931246551, por el impuesto de Bs 216.137; se encontraba siendo cancelada por lo cual la administración tributaria debió iniciar el proceso sancionatorio sólo por la diferencia entre la segunda y la primera, tal como lo prevé el segundo párrafo, num.1 art. 23 de la RND N° 10-0037-07; así mismo la administración tributaria debió considerar la fecha en la que se pagó la diferencia de Bs 1.605; por impuesto determinado en la DDJJ con N° de Orden 7931515241 correspondiente al IVA del periodo agosto 2008.

Queda claro entonces que el proceso sancionador iniciado contra AEROCON Ltda, concluyó con la Resolución Sancionatoria N° 18-00954-12 de 10 de diciembre de 2012, que sancionó a la contribuyente por la contravención tributaria de omisión de pago cuya sanción corresponde al 100% del tributo omitido expresado en UFV a la fecha de vencimiento del impuesto que asciende a 153.413 UFV, vale decir sobre el total del impuesto determinado de Bs 217.742; cuando debió sancionar sobre el impuesto declarado de Bs 1.605 hecho que incumple lo establecido en la L. N° 2492 el D.S. N° 27310 la RND 10-0037-07 y la 10-0042-05 y vulneró el debido proceso y el derecho del sujeto pasivo, consecuentemente resultó correcta la decisión de anular la resolución dealzada, no correspondiendo el pago de la multa por incumplimiento a deberes formales, por ende si la deuda tributaria fue cancelada en su totalidad no correspondía la calificación en la conducta de omisión de pago.

## VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de la Resolución Jerárquica se ajusta a derecho.



POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la disposición final tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 32 a 36, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz, del Servicio de Impuestos Nacionales, representado por Enrique Martín Trujillo Velásquez; en consecuencia mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1452/2013 de 13 de agosto.

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relatora: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



155

**Gerencia Distrital La Paz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo.**  
**Distrito: La Paz**  
**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 53 a 58 de obrados, que impugna la Resolución R.J. N° 1378/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la notificación al tercero interesado de fs. 89, la contestación a la demanda de fs. 88 a 91, replica de fs. 100 a 101, duplica de fs. 104, los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria mediante Orden de Verificación N° 0011OVI04339 de 23 de febrero de 2011, notificó al contribuyente YPFB para el inicio de la verificación con alcance al IVA del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008, haciéndole conocer que será sujeto de un procedimiento de determinación conforme los arts. 66, 100 y 101 de la L. N° 2492 y los arts. 29, 32 y 33 del D.S. N° 27310.

Determinación realizada sobre base cierta que por Informe CITE: SIN/GGLP/DF/INF/SVI/1636/2012 de 22 de octubre, estableció que el contribuyente pago las multas por incumplimientos a deberes formales correspondientes a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre, diciembre 2008 y octubre 2011, mediante formulario 2000, además se establece que el contribuyente no cumplió con sus obligaciones tributarias conforme a ley, girándose la Vista de Cargo N° 32-0283-2012, dándose a conocer un reparo pendiente de pago de UFV 874,689.- equivalentes a Bs 1,562,267.- al 22/10/2012 por el IVA omitido correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008, intereses y sanción por la conducta calificada preliminarmente como omisión de pago.

En 27 de diciembre de 2012, se notificó al contribuyente con la R.D. N° 17-1101-2012, que resuelve intimar al contribuyente YPFB, a depositar la suma de UFV 439,454 equivalentes a Bs. 789,515 por concepto de impuesto omitido, interés y sanción por omisión de pago por los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008, del IVA conforme al art. 47 de la L. N° 2492.

Por lo que YPFB interpuso recurso de alzada que por resolución ARIT-LPZ/RA 0361/2013, revoca parcialmente la resolución determinativa impugnada, dejando sin efecto un tributo omitido de Bs 80,428 más interés y multas por omisión de pago, correspondientes al IVA de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio, julio y septiembre de 2008, así mismo deja sin efecto un tributo omitido de Bs.5,192 por pago del IVA por los periodos junio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008, y se mantiene firme y subsistente el tributo omitido de Bs. 152.263 de los periodos enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008.

Ante la resolución de Alzada la Administración Tributaria interpone recurso jerárquico que por resolución AGIT-RJ 1378/2013 dispone revocar parcialmente la Resolución Determinativa, dejando sin efecto un tributo omitido de Bs.80.428 más intereses y multas por omisión de pago, por el IVA de los periodos enero, febrero, marzo, abril, junio, julio y septiembre 2008, y deja sin efecto el tributo omitido de Bs 5,192; por pago del IVA de los periodos junio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008, manteniéndose firme y subsistente el tributo omitido de

Bs.152.263; más interés y multa por omisión de pago por el IVA por los periodos enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008.

### I.2 Fundamentos de la demanda.

Indica que, que sobre las notas fiscales que incluyen el IEHD Refinería Parapeti SRL. y sobre el principio de congruencia y pertinencia, en el recurso jerárquico se impugnó las facturas 301, 302, 303, 304, 305 y 306 por falta de congruencia en los argumentos esgrimidos por la ARIT. El contribuyente impugnó la depuración de las facturas IEHD de la Refinería Parapeti SRL, lo hizo citando el art. 108 de la L. N° 843 y que en la resolución jerárquica, la AGIT ratifica los argumentos de la ARIT pronunciándose sobre un aspecto no solicitado por el recurrente, ya que este solo se basaba en las facturas emitidas por la refinería Parapeti SRL por la compra de hidrocarburos que genera crédito fiscal como debito fiscal, empero, el recurrente, no señaló que registró en el libro de compras IVA el importe de las facturas correspondientes a la compra de diésel oil por separado, sin registrar el importe total de la factura, por lo que la administración tributaria no tuvo oportunidad de refutar los argumentos de la ARIT ratificados por la AGIT, por lo que se vulneró el derecho a la defensa y a la congruencia de la administración tributaria.

Respecto a la congruencia hace mención a la S.C. N° 1916/2012 de 12 de octubre de 2012 y sobre la pertinencia de la resolución cita el A.S. N° 55 de 1 de abril de 1998.

Que en relación a la factura 182, el titular del NIT tiene como característica tributaria régimen tasa cero al IVA transporte de carga internacional, por lo que este régimen está regulado por la L. N° 3249, D.S. N° 28656 y la RND 10.0012.06, por lo que las facturas emitidas por Transportes Silva no pueden generar crédito fiscal y no tienen derecho a crédito fiscal, por lo que la AGIT no debió validar la factura N° 182, y que además esa factura es por transporte de petróleo crudo por una vía internacional, por lo tanto, no corresponde que se le otorgue validez a documentos sin valor legal, solo porque la leyenda lo diga, violando así el principio de legalidad.

### I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y en consecuencia se revoque en parte la resolución jerárquica AGIT-R.J. N° 1378/2013, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-1101-2012.

### II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 88 a 91 de obrados, contesta la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

Que los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan los argumentos de la AGIT, por ser reproducciones integrales de los recursos de alzada y jerárquico, por lo que no se puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante de manera oficiosa.

Llama la atención que la administración tributaria señale que no tuvo la oportunidad de refutar los argumentos que sorpresivamente esgrime la ARIT y ratifica la AGIT, siendo que la Administración Tributaria presentó recurso jerárquico contra la resolución de alzada. Por lo que tuvo la oportunidad de expresar sus observaciones contra la citada resolución de alzada, por lo que en ningún momento se vulneró su derecho a la defensa ni menos al debido proceso en su elemento congruencia.

Indica que sin perjuicio de lo expuesto, con relación al principio de congruencia, la observación de la ARIT es similar a la efectuada por la administración tributaria, y en base a lo solicitado por el contribuyente, no siendo evidente la incongruencia solicitada por el sujeto activo, ya que no se ha verificado que la instancia de alzada haya vulnerado el debido proceso en cuanto a la congruencia, aspecto confirmado por la AGIT.

Respecto a la factura N° 182, el contribuyente presentó ante la administración tributaria, la mencionada factura, los registros de ejecución de gastos, registro contable, nota DNHL-4063/2008, informes JUC-409/2008 y UCCG-147/2008, cuadro de detalle de transporte de crudo y nota del proveedor, y que de las notas fiscales observadas de la vista de cargo y detalle de facturas observada de la resolución determinativa, la citada factura consigna la observación e) nota fiscal sin derecho a crédito fiscal (proveedor catalogado como régimen tasa cero IVA transporte de carga internacional) por un importe de Bs. 83.099.

Bajo ese contexto de la revisión de la documentación presentada por el contribuyente y la propia factura se evidencia, que dicha factura corresponde al servicio de transporte de petróleo crudo desde Bermejo (Bolivia).

### II. 1. Petitorio.

Concluye su fundamento solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1378/2013 de 12 de agosto de 2013.

### III Antecedentes administrativos y procesales.

La administración tributaria el 16 de marzo de 2011 notificó a YPFB con la Orden de Verificación N° 00110VI4339 de 23 de febrero de 2011, con alcance al IVA de las facturas presentadas por el contribuyente, por los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, solicitándole a su vez diferentes documentos.

El 19 de octubre de 2011, la administración tributaria emite el acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación N° 27983, estableciendo que YPFB incurrió en incumplimiento al deber formal de presentar la documentación solicitada en la orden de verificación, contravención sancionada con una multa de 3.000 UFV de acuerdo al numeral 4,1 del anexo de la RND N° 10-0037-07.

Así también, la administración tributaria emite la actas por contravención tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación Nos. 27984, 33829, 27985, 27986, 27987, 27988, 27989, 27990, 27991 y 27992, por incumplimiento al deber formal en el registro de compras IVA

en las formas, medios y condiciones establecida en norma específica, correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

Mediante Vista de Cargo 32-0283-2012, determina un saldo a favor del fisco de 874,689 UFV que incluye tributo omitido actualizado, interés y sanción, adicionalmente se tiene que en uso de sus facultades la administración tributaria procedió a determinar obligaciones relativas al IVA, de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, en lo que respecta a las notas fiscales observadas en la vista de cargo sobre base cierta.

Los descargos presentado por el contribuyente a la vista de cargo fueron evaluados en informe de conclusiones CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVI/INF/2992/2012, que expresa que el contribuyente descargó parcialmente la deuda inicialmente determinada, asimismo efectuó el pago de las multas por incumplimiento a deberes formales, estableciendo un nuevo adeudo a favor del fisco de 442.148 UFV equivalentes a Bs 793.288.

El 11 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria emite la R.D. N° 17-1101-2012, que determina de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del contribuyente, por el IVA correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, por un tributo omitido de Bs 237.883.- más intereses y multas, y califica la conducta del contribuyente como omisión de pago, conforme el art. 165 de la L. N° 2492, sancionándole con una multa del 100% del tributo omitido 174.164 UFV, asimismo, sanciona al contribuyente con 10 multas por incumplimiento a deberes formales de 1.500 UFV cada una por registro incorrecto de facturas en el libro de compras IVA y una multa de 3.000 UFV por el periodo fiscal de octubre de 2011, por no presentar la documentación solicitada mediante orden de verificación, y declara pagado el importe de 18.000 UFV correspondientes a las citadas multas por incumplimiento a deberes formales.

Por lo que YPFB interpuso recurso de alzada que por resolución ARIT-LPZ/RA 0361/2013, revoca parcialmente la resolución determinativa impugnada, dejando sin efecto un tributo omitido de Bs 80,428; más interés y multas por omisión de pago, correspondientes al IVA de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio, julio y septiembre de 2008, así mismo deja sin efecto un tributo omitido de Bs 5,192 por pago del IVA por los periodos junio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008, y se mantiene firme y subsistente el tributo omitido de Bs 152.263; de los periodos enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008.

Ante la resolución de alzada, la administración tributaria interpone recurso jerárquico que por Resolución AGIT-RJ 1378/2013 dispone revocar parcialmente la resolución determinativa, dejando sin efecto un tributo omitido de Bs 80.428.- más intereses y multas por omisión de pago, por el IVA de los periodos enero, febrero, marzo, abril, junio, julio y septiembre 2008, y deja sin efecto el tributo omitido de Bs 5,192.- por pago del IVA de los periodos junio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008, manteniéndose firme y subsistente el tributo omitido de Bs 152.263 más interés y multa por omisión de pago por el IVA por los periodos enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008.

#### IV De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe en establecer lo siguiente:

1.- Si la AGIT en la resolución jerárquica AGIT-RJ 1378/2013 se pronunció sobre aspectos no solicitados, respecto a las facturas emitidas por la Refinería Parapeti SRL por la compra de Hidrocarburos incurriendo en incongruencia omisiva, como también vulnero el derecho a la defensa de la administración tributaria al no darle la oportunidad a refutar los argumentos de la ARIT.

2.- Si la factura 182 emitida por transporte Silva no puede generar crédito fiscal y que la leyenda "validó para crédito fiscal" no significa que la misma pueda generar crédito fiscal.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución está atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este Tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones doctrinales y de orden legal:

1.- Respecto a la primera controversia, en atención al principio de congruencia, el derecho a recurrir ya sea en vía jurisdiccional o en vía administrativa, se halla intrínsecamente ligado a la correspondencia que debe existir entre las pretensiones alegadas por el recurrente y lo resuelto por el juzgador, plasmándose dicho principio, también en materia administrativa, como la necesaria correspondencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas por el recurrente en el recurso de alzada o en el recurso jerárquico y lo resuelto en los citados recursos; es en tal sentido que el art. 198-I del C.T.B., cuando se refiere a la forma que deben observar los recursos, establece la obligación que tiene el recurrente de fundamentar los agravios que se le hubieren inferido y de manera correlativa, el art. 211-I del C.T.B., respecto a la forma que deben observar las resoluciones de alzada y jerárquica, dispone que éstas deban circunscribirse a las pretensiones planteadas por las partes.

En la especie, de la compulsas de los antecedentes, se evidencia de fs. 114 a 118 del anexo 1, en el recurso de alzada interpuesto por el contribuyente YPFB entre uno de sus agravios formula la validez de las notas fiscales 301, 302, 303, 304, 305 y 306 para la apropiación de

crédito fiscal originados en el IEHD, a tal efecto, se evidencia que ante estos puntos demandados la ARIT dio respuesta realizando un exhaustivo análisis de las mencionadas notas fiscales, ya que en el contenido de la resolución de alzada se observa que cada nota fiscal fue sujeto a su valoración y análisis de forma individual respecto a los requisitos y condiciones que debe cumplir para su validez fiscal, que concluyo en la determinación que las mencionadas notas fiscales son válidas para el crédito fiscal, respuesta que no incurre en incongruencia o impertinencia como acusa el demandante, así también se debe indicar que de fs. 186 a 188 del anexo 1, se evidencia que la administración tributaria reclamó en recurso jerárquico este aspecto, lo cual mereció respuesta fundamentada en resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1378/2013, por lo que tampoco se puede acusar que este hecho no fue denunciado o que no tuvo la oportunidad de hacerlo, lo que hubiera vulnerado el derecho a la defensa, por lo que lo acusado en este punto no es evidente.

2.- De la segunda controversia, debemos indicar que: El Art. 1° de la L. N° 843 (Objeto) instituye: Créase en todo el territorio nacional un impuesto que se denominará impuesto al valor agregado (IVA) que se aplicará sobre: a) Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuados por los sujetos definidos en el art. 3 de esta Ley; b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación; y c) Las importaciones definitivas.

Por su parte el art. 2 del D.S. N° 28656, indica: (definiciones) "Para fines de aplicación de la L. N° 3249 y del presente decreto supremo se entiende por:

a) Empresa boliviana de transporte internacional de carga por carretera: Toda sociedad empresarial, incluidas las empresas unipersonales y las cooperativas legalmente constituidas, domiciliadas en el país y debidamente habilitadas, que cumplan con lo dispuesto en el art. 71 del D.S. N° 25870 de 11 de agosto de 2000, para prestar el servicio de transporte internacional de carga por carretera.

b) Servicio de transporte internacional de carga por carretera: Traslado de mercancías en general por carretera, desde el lugar en que se recibe en Bolivia o en otro país, hasta la entrega al destinatario en Bolivia u otro país, cumpliendo normas sobre tránsito aduanero internacional, ceñido a normas internacionales y/o convenios sobre operación de servicios. El régimen de tasa cero (base imponible cero al IVA), se aplicará exclusivamente al servicio de transporte internacional de carga por carretera".

Así también este decreto supremo. Establece que el régimen de tasa cero (base imponible cero al IVA), se aplicará exclusivamente al servicio de transporte internacional de carga por carretera.

Art. 3.- (Requisitos) Para hacerse acreedores al tratamiento definido por la L. N° 3249, las empresas bolivianas que prestan servicio de transporte internacional de carga por carretera, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, deberán cumplir con los siguientes requisitos: a) Contar con la tarjeta de operación internacional vigente otorgada por el organismo nacional competente. b) Tener autorización para realizar operaciones en tránsito aduanero internacional, conforme a lo establecido por la L. N° 1990 de 28 de julio de 1999 y demás normas reglamentarias. c) Estar inscritos en el Régimen General de Tributación

Art. 4.- (Facturación) La prestación del servicio de transporte internacional de carga por carretera, conforme a lo dispuesto por la L. N° 3249, se facturará con IVA tasa cero, no repercutiendo al impuesto citado en el precio consignado en la factura. En lo demás se sujetará a lo dispuestos en la L. N° 843 de 20 de mayo de 1986.

Art. 5.- (Apropiación del Crédito Fiscal) Si las empresas bolivianas de transporte internacional de carga por carretera, sujetas al régimen dispuesto por la L. N° 3249 y el presente decreto supremo, realizan además transporte de carga por carretera dentro del territorio nacional, para la apropiación del crédito fiscal, deberán aplicar el mismo tratamiento dispuesto en el art. 8 del D.S. N° 21530 de 27 de febrero de 1987.

Art. 6.- (Reglamentación) El Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional de Bolivia, quedan facultados para reglamentar los procedimientos, condiciones y requisitos para la aplicación del presente decreto supremo, en el marco de lo dispuesto en la L. N° 3249.

Por su parte el art. 3 de la RND N° 10-0012-06. Establece: (Definiciones). "A los fines de la presente resolución, se aplican las siguientes definiciones:

a) Ventas y/o Ingresos Brutos: Corresponde a la sumatoria de los montos facturados por operaciones gravadas por el IVA, más los importes percibidos y devengados por operaciones liberadas del débito fiscal (exportaciones), más las operaciones no gravadas por el IVA, y todo otro tipo de ingreso recurrente o excepcional, sean éstos en efectivo o en especie, de la gestión fiscal a declarar. A efectos de la presentación de la memoria anual, se deben considerar todos los ingresos obtenidos en la gestión, incluidas las donaciones, independientemente de la fuente de las mismas.

b) Estados Financieros: Son los documentos físicos y/o electrónicos, establecidos y preparados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), que deben reflejar la situación financiera y económica de la empresa al cierre de la gestión fiscal que corresponda, conforme lo establecido en el D.S. N° 24051, Arts.36 y 39. Los estados financieros deben incorporar la aplicación de las normas técnicas de contabilidad relativas a la determinación de la base imponible del impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE), puestas en vigencia por la administración tributaria mediante resolución administrativa expresa, conforme establece el D.S. N° 24051, art. 48 cualquier otra norma técnica o disposición emitida por otra instancia, no tendrá efecto para la determinación del IUE".

De los antecedentes, se colige que la factura N° 182 que cursa de fs. 112 del anexo 8, emitida por Transportes Silva, en el detalle de la mencionada factura consigna: "Por transporte de petróleo crudo en los tramos: Pluspetrol Bermejo (Bolivia) por vía Argentina hasta depósitos Trans Redes Yacuiba (Bolivia)...". sig. De lo que se deduce que el servicio prestado a YPFB por la empresa de transporte fue dentro el territorio nacional, y no así como entiende el demandante, que al consignar por vía Argentina, este salió de territorio boliviano, ya que de ser así este recién podía ser considerado como tasa cero conforme establece el D.S. N° 28656 y la RND N° 10-0012-06, siendo además, que la leyenda valido para crédito fiscal, solo aclara si la factura es o no deducible para crédito fiscal, lo que no viene al caso, siendo que en el presente lo que se analiza es la aplicación o no del régimen de tasa cero IVA por el Transporte de Carga Internacional, que de acuerdo al análisis up supra, el

servicio prestado fue solo dentro el territorio boliviano, por lo que si corresponde la apropiación del crédito fiscal de la Factura 182 a favor del contribuyente YPFB, como así también lo entendió y desarrollo la AGIT.

#### IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia, habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno a la entidad actora.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de Diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 53 a 57 interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, declarándose firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT R.J. 1378/2013 de 12 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



156

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

### SENTENCIA

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 53 de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1227/2013 de 29 de julio, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 55, la contestación de la AGIT de fs. 88 a 92, la respuesta del tercero interesado de fs. 147 a 163; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 164 a 169 y 180 y vta., los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada; y,

#### I. Contenido de la demanda.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia del Servicio de Impuestos Nacionales N° 03-0524-13 de 30 de octubre, Marco Antonio Aguirre Heredia en representación de la Gerencia GRACO La Paz del SIN, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1227/2013 de 29 de julio, en virtud de los siguientes argumentos:

##### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria (AT) como resultado del proceso de verificación iniciado al sujeto pasivo Altifibers S.A., según Orden de Verificación Posterior CEDEIM N° 0009OVE00110, emitió el Informe CITE:SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/8517/2011 y sobre la base de este, la R.A. N° 0509/2012 determinó las obligaciones impositivas del contribuyente que ascienden a un total de 25.637 UFV equivalentes a Bs 46.139.- por concepto del IVA indebidamente devuelto a través de CEDEIM's y mantenimiento de valor indebidamente restituído e intereses por el periodo fiscal enero de 2008, asimismo, resuelve instruir el inicio del procedimiento sancionador al existir indicios de que incurrió en las previsiones del art. 165 de la L. N° 2492 Cód. Trib. boliviano, como omisión de pago, sancionándole con una multa del 100% del monto del tributo omitido.

EL 18 de enero de 2013, el contribuyente interpuso recurso de alzada, misma que es resuelta por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0553/2013 que dispuso revocar parcialmente la R.A. N°

00509/2012. Contra dicha Resolución la GRACO La Paz del SIN interpuso recurso jerárquico, mismo que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-LPZ/RA 1227/2013, que confirmó la resolución de alzada.

### I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante identificó los siguientes agravios:

I.2.1. La AGIT vulneró el debido proceso en su dimensión de congruencia de las resoluciones, al pronunciarse sobre un punto no observado por la administración tributaria.

Refiere, que la AGIT concluyó que para el cálculo o determinación del IVA se debe aplicar el método de integración financiera y advirtió en su apartado xxiv. que la AT observó las Facturas Nos 72387, 386, 72887, 154, 3799 y 5023 por referirse a adquisiciones de materiales de construcción para la ampliación del galpón de teñido de la empresa que no figuran en el informe ambiental anual 2008-2009. Y que las Facturas Nos. 1642 y 211610, fueron observadas al corresponder a materiales de tránsito, depuración sustentada en la Realidad Económica del art. 8 de la L. N° 2492 CTb, identificadas con el "Código C", concluyendo que el argumento de la AT que observó en su recurso jerárquico, la vinculación con la actividad exportadora, no es correcta, cuando el propio ente fiscal observó en estos casos la vinculación de las facturas con el "Código A".

Manifiesta, que la AGIT conforme a su línea doctrinal estableció la existencia de tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la administración tributaria, a saber: 1) La existencia de la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto responsable del gravamen y; 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada. Consecuentemente ingresó a efectuar el análisis del tercer requisito.

De lo descrito señala la AT, que no es evidente que se haya observado de las Facturas Nos. 72387, 386, 1642, 72887, 154, 3799, 5023 y 211610, que la transacción no haya sido efectivamente realizada, ya que de la revisión de la R.A. N° 00509/2012 de 26 de diciembre, se evidencia que la observación general es: " En base a las verificaciones realizadas, se determinaron observadas las siguientes facturas, por corresponder a compras no vinculadas a la actividad exportadora, ni a la actividad de la empresa", consecuentemente la observación con la letra C) que hace la AT referida a la realidad económica, se encuentra referido al segundo requisito establecido en la doctrina, por lo que la AGIT al suponer una observación que no fue hecha por la AT, vulneró el debido proceso en su dimensión congruencia, ya que por un lado no se pronunció sobre un aspecto que fue solicitado expresamente en la interposición del Recurso Jerárquico, sobre el argumento de la no vinculación de las Facturas Nos. 72387, 386, 1642, 72887, 154, 3799, 5023 y 211610 con la actividad gravada del contribuyente ALTIFIBERS S.A. (incongruencia omisiva) y por otro lado se pronunció con relación al requisito de la efectiva realización de la transacción (incongruencia aditiva) aspecto no observado por la AT y que sin lugar a dudas vulnera el derecho al debido proceso y defensa de la AT.

I.2.2. La AGIT no considera que las facturas que obtuvo el contribuyente por la adquisición de materiales para la ampliación del teñido de la empresa son un producto que se exporta, por lo tanto no pueden ser devueltos esos impuestos a través de CEDEIMS's.

Refiere, que según lo dispuesto por los arts. 14 de la L. N° 1489, 3 y 24 del D.S. N° 25465, que en el caso de CEDEIM los exportadores computarán contra el IVA, los costos y gastos por conceptos de importación definitiva, entendiendo por costos la materia prima que integra el producto exportado (lana, hilos, alpaca, nylon, etc.) y por gastos a todos los servicios que fueron necesarios para exportar de los bienes exportados (luz, agua, almacenaje, etc).

Asimismo efectuando citas doctrinales, concluye que el costo de un producto está conformado por todos los insumos en que se incurren en la obtención de un determinado producto; lo que llega a comprender que cuando la Ley indica que se devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, primero se refiere a los costos directamente incurridos en la producción del producto exportado en el CEDEIM solicitado, y no así de costos correspondientes a otros servicios y productos, que; segundo se refiere a los gastos, que deben ser correspondientes a la fecha de exportación ya que corresponden a erogaciones relacionadas a gastos administrativos de la empresa para lograr la exportación; cita al respecto la Sentencia N° 91/2012 emitida por Sala Plena del Tribunal de Justicia.

Indica, que las facturas observadas y depuradas por el SIN nunca salieron del país, pretendiendo erróneamente el contribuyente se otorgue CEDEIM's por productos no exportados, y por tanto no se encuentran vinculados con la actividad gravada, puesto que las facturas observadas con la letra C) corresponden a la adquisición de materiales de construcción para la ampliación del galpón de teñido de la empresa; a tal efecto cita el art. 24 en su num. 1 del D.S. N° 25465, que refiere que: "...se considera realizada la exportación con la salida de los bienes del territorio aduanero nacional...".

Concluye señalando, que la AGIT aplicó erróneamente el método de integración financiera, extremo que va en contra de la normativa legal, más aun teniendo la jurisprudencia al respecto plasmada en la Sentencia N° 91/2012 de 03 de abril, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia; por lo que solicita se aplique el método de integración física aplicado por la AT.

### I.3. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, revocando en parte la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1227/2013 de 29 de julio y en consecuencia se confirme la R.A. N° 00509/2012.

### II. Contestación a la demanda.

Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

II.1. Refiere, que la R.A. N° 0509/2012 estableció la depuración del crédito fiscal IVA por compras no vinculadas a la actividad exportadora con las observaciones: A: no vinculadas operaciones gravadas; B: por Domicilio y C: Realidad económica. Asimismo, determinó un adeudo por mantenimiento de valor indebidamente restituido de forma automática; estableciendo las obligaciones del contribuyente en 25.637 UFV equivalentes a Bs 46.139.- por el periodo enero de 2008. En ese entendido el contribuyente impugnó la observación B, remitiéndose a dar respuesta a las observaciones A y C, por lo que revocó la depuración de las notas fiscales que no se adecuaron a la realidad económica (Observación C).

Al respecto la AT en la interposición de su recurso jerárquico hace referencia que la vinculación con la actividad exportadora no es correcta, con respecto a las facturas con el código C, cuando el propio ente fiscal observó la vinculación de las facturas con el código A.

Al respecto, la AGIT se refiere a los requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, de entre los cuales la AT observó el concerniente a la efectiva realización de la transacción.

Conforme a ello la AGIT, señala que se evidenció que las Facturas Nos. 72387, 386, 72887, 154, 3799, 50231642 y 211610, cuentan con la documentación que acreditan que las transacciones se materializaron, cumpliendo con la observación que efectúa la AT.

II.2. Por otro lado señala, que el sistema tributario supone la aplicación del método de Integración Financiera que implica que; el exportador puede solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora efectuadas en el periodo, aun cuando los inventarios e insumos que originaron dicho crédito fiscal, no hubieran sido efectivamente incorporados en esos productos exportados en el periodo fiscal por el cual el exportador solicita devolución a través de CEDEIM.

En cuanto a la devolución del mantenimiento de valor, refiere que por razones de neutralidad impositiva, el exportador debe tener un tratamiento similar al que se le otorga a un contribuyente que opera en el mercado interno y no exporta, puesto que ellos recuperan su crédito fiscal a través del mecanismo del débito-crédito fiscal, en tanto que a los exportadores se les devuelve el crédito fiscal acumulado vía CEDEIM; consiguientemente, al no existir razones que marquen diferencias en el uso del mantenimiento de valor que se originó en los saldos a favor del contribuyente; este saldo, con actualización de valor, podrá ser compensado con el IVA a favor del Fisco, correspondiente a los periodos fiscales posteriores, tal como prevé el art. 9 de la L. N° 843; circunstancia por la que el contribuyente a través de su declaración jurada, expone el cumplimiento de los arts. 9 y 11 de la L. N° 843 y 9 del D.S. N° 21530, toda vez que el saldo a favor del contribuyente que no pudo ser compensado con operaciones de mercado interno, siendo este comprometido para la solicitud de devolución impositiva, según el Formulario 210 IVA.

### II.3. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del SIN.

### III. Contestación del tercero interesado.

ALTIFIBERS S.A., representada legalmente por Jorge Lucas Rubin de Celis Moscoso, se apersona al presente proceso y responde bajos los siguientes fundamentos:

III.1. Con referencia a la falta de vinculación con la actividad de la empresa de las facturas 72387, 386, 16421, 72887, 154, 3799, 5023 y 211610 que hace referencia la AT, señala, que todos los gastos efectuados por la empresa responden a conceptos o bienes necesarios para el desarrollo productivo y la actividad de exportación, pues están estrechamente ligados con el propio funcionamiento de la misma, siendo la razón fundamental de la construcción de un galpón que la planta de la empresa cuenta con un lugar físico donde proceder al teñido de diferentes materiales (materia prima) como ser: hilados, conos, madejas de topería.

Asimismo respecto a las compras efectuadas por la empresa y que fueron observadas por la AT, señala que conforme al art. 3 del D.S. N° 25465 Reglamento para la devolución de impuestos a las exportaciones, se hace referencia a la compra de bienes en general sea en el mercado interno o por importación; además que los bienes adquiridos para la construcción del galpón fueron incorporados a los activos fijos de la empresa.

De igual forma refiere que es errónea la interpretación que hace la AT sobre el principio de realidad económica, puesto que conforme se tiene referido la compra de los bienes observados se encuentran directamente o indirectamente relacionados con la actividad de la empresa.

Concluye este punto refiriendo que la AGIT resolvió el recurso en función a los puntos demandados y resueltos por la ARIT.

III.2. Con referencia al método de integración financiera, refiere que acertadamente la AGIT concluyó que la legislación impositiva aplica y adopta este método y de ningún modo el de integración física, puesto que ello implicaría adoptar una técnica que no corresponde a la estructura del IVA.

Refiere, que el art. 8 y 11 de la L. N° 843 establecen que a efectos del crédito fiscal, las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes deben computarse en el periodo fiscal en el que han sido adquiridos los bienes o servicios vinculados con la actividad gravada, pero de ninguna manera a prorrata en virtud a la incorporación del bien o producto gravado, puesto que el art. 11 no hace referencia al producto de exportación, como equivocadamente señala el SIN, esto contradice el método de integración financiera o económica establecido en la ley que regula el IVA.

III.3. Con respecto al mantenimiento de valor y la sanción por omisión de pago, cita el art. 9 de la L. N° 843, señalando que el saldo a favor del contribuyente con actualización puede ser compensado con el IVA a favor del fisco a periodos fiscales posteriores.

Cita a su vez la L. N° 1489 perfeccionada mediante L. N° 1963, que establece que en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; concordante con el art. 1 del D.S. N° 25465;

debiendo considerarse el mantenimiento de valor, pues de otra manera estaría recibiendo un componente menor al efectivamente pagado por el propio transcurso del tiempo.

Asimismo cita la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10.0021.05 en su art. 1, que refiere al Reglamento del Procedimiento para la Restitución del Crédito Fiscal comprometido por los exportadores incluido el mantenimiento de valor que le corresponda, cuando no fue objeto de devolución impositiva total o parcial a través de CEDEIM's.

#### III.4. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del SIN.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 10 de noviembre de 2011, notificó personalmente a Humberto Jorge Bohrt Artieda, representante legal de la empresa Altifibers SA, con la Orden de Verificación-CEDEIM N° 0009OVE00110, modalidad Verificación Posterior CEDEIM, a objeto de revisar los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido y las formalidades del Gravamen Arancelario (GA), correspondiente al periodo fiscal enero 2008, demandando la presentación de la documentación detallada en el F-4003 Requerimiento N° 00111334 y solicitud de información complementaria.

El 21 de diciembre de 2011, la AT labró los Autos Inicial de Sumario Contravencional N° 804/2011 porque las facturas de exportación no cumplieron el formato establecido y N° 805/2011 por el registro incorrecto de facturas de exportación en el Libro de Ventas IVA; aplicando las multas de 200 UFV y 1.500 UFV establecidas en el sub numeral 6.6 y 3.1 del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07, los cuales son tramitados por separado.

Terminada la revisión en la modalidad verificación posterior CEDEIM, la Gerencia Distrital La Paz, mediante el formulario "Notificación de Finalización de Verificación Externa" de 27 de diciembre de 2011, comunicó al contribuyente la conclusión de las tareas de revisión de campo.

El 26 de diciembre de 2012, se emitió la R.A. N° 00509/2012, estableciendo la obligación impositiva de 25.637 UFV, por impuesto indebidamente devuelto, intereses y mantenimiento de valor indebidamente restituido por el periodo fiscal enero de 2008, e instruyó el inicio del proceso sancionador por la conducta del contribuyente observada durante la etapa de fiscalización. Acto administrativo notificado a Altifibers SA mediante cédula el 31 de diciembre de 2012.

Ante dicha Resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT-La Paz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0553/2013 de 06 de mayo, misma que revocó parcialmente la R.A. N° 00509/2012 de 26 de diciembre, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del SIN contra la sociedad Altifibers S.A.; en consecuencia, dejó sin efecto el monto de 16.047 UFV más intereses por el IVA indebidamente devuelto y 2.257 UFV más intereses por mantenimiento de valor restituido automáticamente por el periodo fiscal enero de 2008 y, se mantuvo firme y subsistente 83 UFV más intereses por IVA indebidamente devuelto y 11 UFV más intereses por concepto de mantenimiento de valor del crédito fiscal comprometido restituido automáticamente por el periodo fiscal enero de 2008.

Ante éste hecho; la Gerencia Distrital La Paz interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1227/2013 de 29 de julio, pronunciada por la AGIT, que resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0553/2013. Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

#### V. De la problemática planteada.

Que, así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

- a. Si la AGIT vulneró el debido proceso en su dimensión de congruencia al pronunciarse sobre un punto no observado por la AT.
- b. Si la legislación acoge el criterio de integración física o el método de integración financiera o base financiera.

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. A efectos de verificar si la AGIT vulneró el debido proceso en su dimensión de congruencia al pronunciarse sobre un punto no observado por la AT, cabe hacer una revisión de los antecedentes del proceso, a tal efecto se tiene:

La Administración Tributaria como resultado del proceso de verificación iniciado a Altifibers S.A., según la Orden de Verificación Posterior CEDEIM N°009OVE00110 emitió el CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/8517/2011 y sobre la base de este la R.A. N° 0509/2012, los cuales establecieron la depuración del crédito fiscal IVA por compras no vinculadas a la actividad exportadora con las siguientes observaciones: A: no vinculadas a operaciones gravadas; B: por domicilio; C: Realidad económica. Asimismo, determinó un adeudo por mantenimiento de valor indebidamente restituido de forma automática; estableciendo las obligaciones del contribuyente en 25.637 UFV equivalentes a Bs 46.139.- por el periodo enero de 2008.

Al respecto la ARIT revocó la depuración de las notas fiscales que no se adecuan a la realidad económica, consignada en la observación "C", dejando sin efecto la depuración del IVA de Bs 11.123.



A tal efecto la Gerencia Distrital La Paz del SIN, impugnó la Resolución con respecto a las facturas del Código "C" pero con el argumento de la falta de vinculación con la actividad exportadora, cuando lo correcto era el referido a la realidad económica; puesto que la propia AT identificó la vinculación de las facturas con el Código "A" previsto para otras facturas depuradas y que fueron confirmadas en Alzada.

Sin embargo, pese a lo confuso del recurso, la AGIT dio una respuesta refiriendo que conforme a lo establecido en los arts. 11 de la L. N° 843 y 11 del DS N° 21530, se tiene como condiciones para la devolución del crédito fiscal mediante CEDEIM: que las facturas de compras sean originales, que correspondan al período fiscal y estén vinculadas con la actividad exportadora.

A tal efecto, la AGIT refirió acertadamente que las facturas observadas se encuentran respaldadas por las notas fiscales originales, los comprobantes contables (traspaso y egreso y Mayor cuenta Obras en Construcción), nota de ingresos a almacenes. Asimismo indicó, que el exportador puede solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras efectuadas en el período, aun cuando los activos cuya compra o construcción originaron dicho crédito fiscal no se hubieran empleado en el proceso productivo de los bienes exportados, por los cuales solicita la devolución de impuestos; la identificación de la materia prima incorporados y gastos realizados en los productos exportados no es determinante para efectos de la devolución del IVA; por consiguiente infiere que se cumple con lo establecido por los art. 8 y 11 de la L. N° 843.

De lo inferido, se tiene que la AGIT otorgó una respuesta clara al punto impugnado por la AT, quien erradamente demanda la existencia de incongruencia omisiva y aditiva en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1127/2013 de 29 de julio, situación por la que con respecto a este punto de agravio demandado deviene en improbad.

VI.2. Ahora, con respecto al segundo punto de controversia referido a determinar si existió errónea interpretación de la normativa relativa a la devolución impositiva a los exportadores originada en la indebida devolución de crédito fiscal por facturas de compras no vinculadas con la actividad exportadora y no realizadas en el período de exportación, en consecuencia correspondiendo dilucidar si nuestra legislación acoge el criterio de integración física o el método de integración financiera o base financiera.

Conforme a los antecedentes, en inicio es pertinente señalar que de acuerdo al Certificado de Inscripción del Padrón Nacional de Contribuyentes que cursa a fs. 22 del anexo 1 de antecedentes administrativos, la empresa ALTIFIBERS S.A., con NIT 1006901027, se dedica exclusivamente a la industria, realizando actividades de exportación, cuya actividad principal es: hilandería, tejidos y acabado de productos textiles y tintorería industrial.

Que la L. N° 843 de 20 de mayo de 1986, Ley de Reforma Tributaria (Texto ordenado vigente), en su art. 11, establece que "Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras e insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen".

El art. 12 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, Ley de Exportaciones, modificado por la L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999, prevé expresamente: "En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios, sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora".

Seguidamente el art. 13 establece: "... con el objetivo de evitar la expropiación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora...".

Por otra parte, el Reglamento para la devolución de impuestos a las exportaciones aprobado con D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999, con el objetivo principal de generar liquidez en las empresas, en su art. 1, dispone que sus normas "se aplican a la devolución del IVA, los consumos específicos (ICE) y del gravamen arancelario consolidado (GAC) a las exportaciones no tradicionales así como a las exportaciones realizadas por el sector minero metalúrgico". El art. 2 señala que los certificados de devolución de impuestos (CEDEIM), "son títulos valores transferidos por simple endoso, con vigencia indefinida que podrán ser utilizados por el tenedor final para el pago de cualquier tributo que esté a cargo del Servicio Nacional de Aduanas o del Servicio Nacional de Impuestos Internos".

En ese orden, el art. 3 del D.S. N° 25465, establece que: La determinación de crédito fiscal para las exportaciones se rige por el art. 8 de la L. N° 843; es decir, que el cómputo del crédito fiscal emerge de la diferencia entre la aplicación de la alícuota prevista en el art. 15 de la misma disposición legal al monto de las compras, adquisiciones o importaciones definitivas; contratos de obras, servicios o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza directamente vinculadas con la actividad exportadora, operación que proyecta una diferencia entre el impuesto determinado y el crédito fiscal señalado, el cual puede unas veces ser a favor del fisco y otras, del contribuyente.

En ese marco legal, el art. 9 de la L. N° 843, señala: "Cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo con actualización de valor, podrá ser compensado con el IVA a favor del fisco, correspondiente a periodos fiscales posteriores".

Que en el caso de autos la AT sostiene que la normativa es clara al señalar que el crédito fiscal debe estar compuesto por facturas relativas a la exportación realizada y dentro del período de exportación, es decir, que la devolución de crédito fiscal será realizada en la medida que estas notas fiscales por productos o servicios hayan sido implementadas en el producto exportado, por lo que concluye que debe aplicarse el método de integración física.

Por su parte, la AGIT señala que el procedimiento aplicado por la AT no se adecua a lo estipulado en los arts. 11 de la L. N° 843 y 11 del D.S. N° 21530, ya que el IVA en nuestro sistema tributario supone la aplicación del método de integración financiera o base financiera que implica que el exportador pueda solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora efectuadas

en el periodo, aun cuando los inventarios e insumos que originaron dicho crédito fiscal, no hubieran sido efectivamente incorporados a esos productos exportados en el periodo fiscal por el cual el exportador solicita la devolución a través de CEDEIM.

De lo señalado, es evidente que existen dos posiciones contrapuestas sobre el procedimiento de liquidación de los impuestos, la AT postula el de integración física y la Autoridad de Impugnación Tributaria el de integración financiera, resultando necesario dilucidar cuál de aquellos adopta nuestra legislación.

Ahora bien, la técnica de integración financiera consiste en deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones de un determinado periodo, el crédito fiscal por las compras que se efectúan en ese mismo periodo, sin importar si las mismas se venden o permanecen en inventario, en consecuencia, no es relevante que el bien comprado se incorpore al producto exportado como señala el método de integración física, sino que el mismo tenga vinculación con la actividad exportadora, así permite que el exportador deduzca el crédito fiscal-emergente de las compras que efectúa en ese mismo periodo o en un periodo anterior-del débito fiscal que surge de las operaciones efectuadas en determinado periodo, siempre que dicho crédito fiscal esté vinculado a la exportación. El método de integración financiera se encuentra inmerso en nuestra legislación en los arts. 9 y 11 de la L. N° 843; 11 del D.S. N° 21530, 13 de la L. N° 1489 modificado por L. N° 1963 y por el art. 3 del D.S. N° 25465, normativa que prevé la compensación para las ventas internas y la devolución para ventas externas del excedente de crédito que resultare en un período fiscal respectivo y no obliga a los sujetos pasivos a llevar un registro detallado de cuáles insumos fueron empleados en los productos exportados, sino que efectúa un control de cantidades y precios para establecer costos de fabricación.

En la especie, la legislación boliviana recoge el método de integración financiera como técnica de liquidación que implica que el exportador puede pedir la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora realizadas en el periodo, aun cuando los insumos que produjeron ese crédito fiscal, no hubieran sido efectivamente incorporados en los productos exportados en el periodo fiscal por el cual se pide la devolución a través de CEDEIM; caso contrario si se emplea la técnica de integración física que consiste en calcular el valor imponible restando de la producción los gastos efectuados en el mismo periodo sin tomar en cuenta si la producción fue vendida en su totalidad o están en existencia, implicaría llevar un mecanismo de control de insumos para determinar cuántos y cuáles se utilizaron para producir el bien, generando problemas administrativos, además de afectar el ciclo productivo en función de dicha adquisición, complicando la actividad económica porque impediría que los productores pudieran acopiar materias primas u otros insumos en época de precios favorables y mantenerlos en almacenes u otras posibilidades que resulten necesarias para el proceso de fabricación, de modo que los productos pueden contener insumos adquiridos en el mismo periodo y otros en periodos anteriores que permita descontar el importe neto de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputable al periodo fiscal que se liquida, conforme dispone el art. 7 de la L. N° 843; a su vez el art. 8 determina que del débito fiscal se debe restar el crédito fiscal que surge de aplicar la misma alícuota sobre el monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente; de modo que la diferencia entre dicho débito y crédito fiscal resulta en un saldo que puede ser a favor del Fisco o del contribuyente conforme establece el art. 9 de la citada ley.

Finalmente, corresponde señalar que la Sentencia N° 91/2012 de 03 de abril, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo, en ninguna parte del fallo desconoció el principio de integración financiera; aclarando además que las situaciones fácticas son diferentes por tratarse de empresas dedicadas a distintos rubros, con particularidades propias por las actividades que desarrollan.

De lo expuesto, se concluye que en la actuación de la Autoridad de Impugnación Tributaria, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria en atención a que el método de integración física resulta inaplicable conforme a la normativa señalada precedentemente.

### VI.3. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la AT en atención a lo fundamentado precedentemente.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 53 de obrados, interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1227/2013 de 29 de julio, emitida por la AGIT.

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



157

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 38 a 42 de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1129/2013 de 23 de julio, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 44, la contestación de la AGIT de fs. 78 a 82, la respuesta del tercero interesado de fs. 59 a 71 vta.; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 98 a 100 y 112 y vta., los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada; y,

I. Contenido de la demanda.

En mérito a la R.A. de Presidencia del Servicio de Impuestos Nacionales N° 03-0524-13 de 30 de octubre, Marco Antonio Aguirre Heredia en representación de la Gerencia GRACO La Paz del SIN, se apersona e interpone demanda contencioso-administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1129/2013 de 23 de julio, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria (AT) como resultado del proceso de verificación iniciado al sujeto pasivo Altifibers S.A., según Orden de Verificación Posterior CEDEIM N° 0009OVE00606, emitió el Informe CITE:SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/4252/2012 y sobre la base de este, la R.A. N° 0887/2012 de 26 de diciembre que determinó las obligaciones impositivas del contribuyente por el concepto del IVA indebidamente devuelto a través de CEDEIM respecto del periodo fiscal julio de 2008, más intereses, sanción preliminar y mantenimiento de valor indebidamente restituido.

EL 18 de octubre de 2013, el contribuyente interpuso recurso de alzada, misma que fue resuelta por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0551/2013, que dispone revocar parcialmente el acto impugnado. Contra dicha Resolución la AT interpuso recurso jerárquico mismo que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-LPZ/RA 1129/2013, que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante identificó los siguientes agravios:

I.2.1. La AGIT aplicó erróneamente el método de integración financiera y los arts. 8 de la L. N° 843 y 3 del D.S. N° 25465.

Refiere, que la AGIT aplicó erróneamente el método de integración financiera, misma que va en contra de la normativa legal y de la jurisprudencia emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia N° 91/2012 de 03 de abril de 2012.

Infiere, que la postura de la AGIT en cuanto al método de integración financiera es inaplicable dentro de la normativa tributaria boliviana. Por lo que pide que se tome en cuenta el método de integración física con el cual la AT estableció los montos indebidamente devueltos por IVA al contribuyente Altifibers S.A.

Por otro lado indica, que causó extrañeza que no todas las facturas hayan sido depuradas puesto que no fueron vinculadas a los costos tal cual se tiene del método de integración física, aspecto que va en contra del artículo primero y segundo de la L. N° 1963 que modifica el art. 12 y 13 de la L. N° 1489. Así también, cita el art. 24-3) del D.S. N° 25465.

Sobre lo referido, aclara que el costo de un producto está conformado por todos los insumos en que se incurren en la obtención de un determinado producto. La ley indica que se devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, es decir: primero, los costos deben estar directamente incurridos en el producto exportado en el CEDEIM solicitado y no así de costos que corresponde a otros productos que ni fueron exportados; y segundo, los gastos deben ser correspondientes al mes de solicitud del CEDEIM por cuanto hubo erogaciones relacionadas a gastos administrativos de la empresa para lograr la exportación de un producto.

De lo que infiere, que la AGIT no tomó en cuenta el método de integración física, extremo que vulneró los derechos de la AT por la errónea interpretación y aplicación de la norma y al método, debiendo mantenerse la observación practicada a las facturas por ser contrarias a lo que dispone la ley.

I.2.2. La AT observó correctamente el mantenimiento de valor indebidamente restituido.

Refiere, que la AT procedió al cálculo del Mantenimiento de Valor Restituido del periodo fiscal julio de 2008, estableciendo un importe de Bs 25.923.- a tal efecto el procedimiento que se realizó se hizo en estricta aplicación del art. 19 caso 2-c) de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07, debiendo sólo devolverse el crédito fiscal pagado vinculada a la actividad exportadora, que en el presente el mantenimiento de valor no ha sido pagado por lo cual considera no debe ser devuelto mediante CEDEIM. Concluye refiriendo que la depuración del mantenimiento de valor es correcta y no corresponde dejar sin efecto el importe señalado en la R.A. N° 887/2012.

I.2.3. La AT estableció indicios de omisión de pago por la conducta del contribuyente ALTIFIBERS S.A.

Señala, que la AT analizó la documentación presentada por el contribuyente y se identificó la existencia de indicios por Omisión de Pago; conforme se tiene de los antecedentes administrativos de la R.A. N° 887/2012, donde se estableció la obtención indebida de beneficios con las facturas y DUI's, adecuando la conducta del contribuyente al art. 165 de la L. N° 2492 Cód. Trib. boliviano; extremo que fue plasmado en la parte resolutive segunda del acto impugnado.

Manifiesta que con ello, no se vulneró derechos del contribuyente, toda vez que únicamente se establecieron indicios, en tanto no se declare firme la R.A. N° 887/2012 mediante un fallo definitivo, la AT no procederá a la emisión del auto inicial de sumario contravencional. En ese sentido, indica que no puede dejarse sin efecto la sanción preliminar de la conducta del contribuyente como omisión de pago, toda vez que se tomó el monto establecido como parámetro para el futuro procedimiento sancionador.

I.3. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, revocando en parte la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1129/2013 de 23 de julio y en consecuencia se confirme la R.D. N° 887/2012.

II. Contestación a la demanda.

Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

II.1. Respecto a la devolución impositiva indica que el IVA es un impuesto al consumo, que grava las transacciones de bienes muebles, la prestación de servicios y las importaciones definitivas. Es un impuesto plurifásico no acumulativo, toda vez que permite eliminar el efecto cascada de impuestos como el de ventas y a las transacciones.

Indica, que el método de integración financiera es adoptado por las legislaciones tributarias de varios países, para la optimización de sus sistemas tributarios en cuanto a la recaudación de recursos y su control a través de su fácil administración. En ese sentido la normativa vigente, art. 9 de la L. N° 843 y art. 3 del D.S. N° 25465, prevén la compensación -para ventas internas- y la devolución -para ventas externas-, del excedente de crédito que resultare en un periodo fiscal respectivo; por lo mencionado los sujetos pasivos del IVA no efectúan un registro específico de cuáles insumos fueron empleados en la elaboración de productos, puesto que lo que controlan de manera general son cantidades y precios de dichos insumos, a efectos de establecer sus costos de fabricación.

Asimismo, conforme a los arts. 7 y 8 de la L. N° 843 para la liquidación final previamente deben determinarse el débito fiscal que surge de las ventas y el crédito fiscal que emerge de las compras, asimismo refiere que los citados artículos señalan que la liquidación total de ventas y el total de compras, sin discriminar o identificar ningún aspecto adicional, excepto que el inc. a del artículo referido, con relación a las compras alcanzadas por el gravamen establece que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal en que se liquida, refiriéndose de manera general a las compras del periodo, situación que les permite concluir que el IVA ha adoptado el método de integración financiera o base financiera.

II.2. Respecto al monto restituido por mantenimiento de valor, cita los arts. 7, 8 y 9 de la L. N° 843 a efectos de referir que por razones de neutralidad impositiva, la devolución de impuesto no se debería discriminar entre quienes comercializan en el mercado interno y los exportadores, ya que los primeros recuperan su crédito fiscal, en tanto a los exportadores se les devuelve el crédito fiscal acumulado vía CEDEIM's, lo que implica que el bien exportado sea competitivo en el mercado interno. Consiguientemente, al no existir razones que marquen diferencias en el uso del mantenimiento de valor que se origina en los saldos a favor del contribuyente; este saldo, con actualización de valor, podrá ser compensado con el IVA a favor del Fisco, correspondiente a periodos fiscales posteriores.

II.3. En relación a la sanción por omisión de pago, señala que al referirse a un procedimiento independiente del acto impugnado, es correcto dejar en suspenso la imposición de la sanción por Omisión de Pago de 163.319 UFV., hasta que la AT proceda a la emisión y notificación del Auto Inicial de Sumario Contravencional correspondiente, considerando lo dispuesto por los arts. 128 y 165 de la L. N° 2492 CTb y 42 del D.S. N° 27310 Reglamento al CTb (RCTb).

II.4. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del SIN.

III. Contestación del tercero interesado.

ALTIFIBERS S.A., representada legalmente por Jorge Lucas Rubin de Celis Moscoso, se apersona al presente proceso y responde bajos los siguientes fundamentos:

III.1. Refiere que el legislador ha introducido el método de integración financiera en la L. N° 843, puesto que conforme a los arts. 2, 3, 4, 8 y 11 se exponen la imperiosa determinación de las operaciones gravadas vinculadas a la actividad gravada.

Por otra parte considera, que la incorporación de los insumos o materia prima o bienes en el producto exportado no es relevante al momento de que se efectúa la solicitud de devolución impositiva, pues en aplicación al método de integración financiera, el crédito IVA es

considerado en el periodo fiscal en el que se ha efectuado la compra del bien o servicio y como consecuencia, el sector exportador tiene el derecho de solicitar la devolución impositiva en el periodo de la compra independientemente de que el insumo adquirido se encuentre incorporado o no en el producto exportado.

Por lo que señala, que el método de integración física que equivocadamente pretende aplicar el SIN no sólo no está contemplado en nuestra legislación, sino que además es contrario a la estructura propia del IVA, siendo el argumento del SIN completamente inválido.

Así expuesto, solicita confirmar la decisión de la AGIT validando el crédito fiscal contenido en las facturas y DUIs observadas por este concepto por parte del SIN y como consecuencia desestimar la existencia de una devolución indebida de impuestos.

III.2. Refiere, que con respecto a la denuncia de supuesta restitución indebida del mantenimiento de valor, se hace mención a que el sistema de devolución Impositiva y el Régimen General de Exportaciones Boliviano, está regido por el "principio de neutralidad impositiva", el cual se encuentra establecido en la L. N° 1489 y que fue perfeccionado mediante L. N° 1963, concordante con el art. 1 del D.S. N° 25465.

De donde se advierte que para las exportaciones mediante la devolución de impuestos internos bajo el sistema de crédito-débito fiscal en el caso del IVA y siendo que el principio de neutralidad impositiva, tiene como objetivo evitar la exportación de componentes impositivos, y se aplica a la actividad exportadora, el momento en que se devuelve el IVA como saldo a favor de exportador, se debe considerar el mantenimiento de valor, pues de otra manera estaría recibiendo un componente menor al efectivamente pagado por el propio transcurso del tiempo, y de ninguna manera estaría recibiendo un monto adicional, lo cual quebrantaría el fin mismo del principio de neutralidad impositiva.

Por otra parte el art. 1 de la RND 10.0021.05, referido a la restitución del crédito fiscal comprometido señala que: "La presente Resolución Normativa de Directorio tiene por objeto reglamentar el procedimiento para la restitución del crédito fiscal comprometido por los exportadores incluido el mantenimiento de valor que le corresponda, cuando éste no fue objeto de devolución impositiva total o parcial, a través de CEDEIM's". De donde se advierte que es la misma AT en su papel regulador, quien reglamentó el tema de devolución impositiva indicando en forma clara que la misma incluye el mantenimiento de valor, pues el crédito fiscal comprometido genera con el paso del tiempo un mantenimiento de valor a favor del exportador, razón por la que no hay fundamento legal para que su empresa renuncie al crédito fiscal comprometido más el mantenimiento de valor.

III.3. Por último con respecto a la contravención por omisión de pago, refiere, que la norma que regula el procedimiento sancionador por contravenciones tributarias es clara al señalar que para dar Inicio al Sumario Contravencional, la Resolución Administrativa debe adquirir el carácter de firmeza. Sin embargo el SIN ha omitido lo dispuesto en la RND N° 10.0037.10 literal b) del Caso 2 del art. 19, pues en la misma R.A. N° 887/2012 ha dispuesto el Inicio del Sumario Contravencional una vez notificada la misma, sin que la citada Resolución se encuentre ejecutoriada.

#### III.4. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del SIN y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1129/2013 de 23 de julio.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

El 23 de noviembre de 2011, la AT notificó personalmente a Humberto Jorge Bohrt Artieda, representante legal de Altifibers SA, con la Orden de Verificación-CEDEIM N° 0009OVE00606, modalidad Verificación Posterior CEDEIM, con alcance: Verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido y las formalidades del Gravamen Arancelario, relacionado al periodo fiscal julio de 2008; asimismo, notificó el F-4003 Requerimiento N° 00111349 y Solicitud de Información Complementaria, otorgando el plazo hasta el 30 de noviembre de 2011, fecha en la que el contribuyente entregó la documentación requerida, según Acta de Recepción respectiva.

El 13 de septiembre de 2012, la AT notificó personalmente a Humberto Jorge Bohrt Artieda, representante legal de Altifibers SA, con el formulario "Notificación de Finalización de Verificación Externa" en el que comunica la conclusión de las tareas de revisión de campo.

El 30 de octubre de 2012, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/INF-4252/2012, en el que señaló que observó el crédito fiscal de 4 facturas y 4 DUIs, sobre las que afirmó que son notas fiscales que corresponden a compras no vinculadas a la actividad exportadora, ni a la actividad de la empresa; cita los arts. 1 y 2 de la L. N° 1963; 24 del D.S. N° 25465; y 8 de la L. N° 843 por Bs 250.722.- asimismo, estableció observaciones por Mantenimiento de Valor Indebidamente Restituido por Bs 25.923.- de lo que determinó 409.046 UFV por concepto de devolución indebida CEDEIM IVA, del periodo julio de 2008, que incluye tributo omitido, interés y sanción por conducta, tanto de la depuración de las facturas, como del mantenimiento de valor.

El 31 de diciembre de 2012, la AT notificó por cédula al representante legal de Altifibers SA, con la R.A. N° 887/2012 de 26 de diciembre, mediante la que ratifica la observación de las 4 facturas y 4 DUIs por Bs 250.722.- y Bs 25.923.- por Mantenimiento de Valor indebidamente restituido; y resuelve determinar las obligaciones tributarias en 385.968 UFV, por impuestos indebidamente devueltos a través de CEDEIMs en el periodo julio de 2008, más intereses y el importe de la sanción preliminar, además del mantenimiento de valor indebidamente restituido que asciende a 23.078 UFV.

Ante dicha Resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT La Paz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0551/2013 de 6 de mayo, misma que revocó parcialmente la R.A. N° 887/2012 de 26 de diciembre; en consecuencia, dejó sin efecto el monto de 163.296 UFV más intereses por el IVA indebidamente devuelto, 163.319 UFV por sanción de omisión de pago y 16.888 UFV más intereses por mantenimiento de valor restituido automáticamente por el periodo fiscal julio de 2008 y mantuvo firme y subsistente 23 UFV más intereses por IVA indebidamente devuelto y 3 UFV más intereses por concepto de mantenimiento de valor del crédito fiscal comprometido restituido automáticamente por el periodo fiscal julio de 2008.

Ante éste hecho; la Gerencia GRACO La Paz del SIN interpuso Recurso Jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1129/2013 de 23 de julio, pronunciada por la AGIT, que resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0551/2013. Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

#### V. De la problemática planteada.

Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Si legislación acoge el criterio de integración física o el método de integración financiera o base financiera.

Si la AT observó correctamente el mantenimiento del valor indebidamente restituido.

Si debe dejarse sin efecto la sanción preliminar de la conducta del contribuyente como omisión de pago dispuesta en la resolución administrativa.

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. A objeto de determinar si existió errónea interpretación de la normativa relativa a la devolución impositiva a los exportadores originada en la indebida devolución de crédito fiscal por facturas o notas fiscales por exportaciones no realizadas en el periodo, corresponde dilucidar conforme se planteó en el primer punto de controversia, si nuestra legislación acoge el criterio de integración física o el método de integración financiera o base financiera.

Conforme a los antecedentes, en inicio es pertinente señalar que de acuerdo al Certificado de Inscripción del Padrón Nacional de Contribuyentes que cursa a fs. 22 del anexo 1 de antecedentes administrativos, la empresa ALTIFIBERS S.A., con NIT 1006901027, se dedica principal y exclusivamente a la industria, realizando actividades de exportación, cuya actividad es: hilandería, tejido y acabado de productos textiles y tintorería industrial.

Que la L. N° 843 de 20 de mayo de 1986, Ley de Reforma Tributaria (Texto ordenado vigente), en su art. 11, establece que; “Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras e insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen”.

El art. 12 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, Ley de Exportaciones, modificado por la L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999, prevé expresamente: “En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios, sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora”.

Seguidamente el art. 13 establece: “... con el objetivo de evitar la expropiación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora...”.

Por otra parte, el Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones aprobado con D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999, con el objetivo principal de generar liquidez en las empresas, en su art. 1, dispone que sus normas; “se aplican a la devolución del IVA, los consumos específicos (ICE) y del gravamen arancelario consolidado (GAC) a las exportaciones no tradicionales así como a las exportaciones realizadas por el sector minero metalúrgico”. El art. 2 señala que los certificados de devolución de impuestos (CEDEIM), “son títulos valores transferidos por simple endoso, con vigencia indefinida que podrán ser utilizados por el tenedor final para el pago de cualquier tributo que esté a cargo del Servicio Nacional de Aduanas o del Servicio Nacional de Impuestos Internos”.

En ese orden, el art. 3 del D.S. N° 25465 establece que la determinación de crédito fiscal para las exportaciones se rige por el art. 8 de la L. N° 843; es decir, que el cómputo del crédito fiscal emerge de la diferencia entre la aplicación de la alícuota prevista en el art. 15 de la misma disposición legal al monto de las compras, adquisiciones o importaciones definitivas; contratos de obras, servicios o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza directamente vinculadas con la actividad exportadora, operación que proyecta una diferencia entre el impuesto determinado y el crédito fiscal señalado, el cual puede unas veces ser a favor del Fisco y otras, del contribuyente.

En ese marco legal, el art. 9 de la L. N° 843, señala: “Cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del Fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo con actualización de valor, podrá ser compensado con el IVA a favor del Fisco, correspondiente a periodos fiscales posteriores”.

Que en el caso de autos, la AT sostiene que la normativa es clara al señalar que el crédito fiscal debe estar compuesto por facturas relativas a la exportación realizada y dentro del periodo de exportación, es decir, que la devolución de crédito fiscal será realizada en la medida que estas notas fiscales por productos o servicios hayan sido implementadas en el producto exportado, por lo que concluye que debe aplicarse el método de integración física.

Por su parte, la AGIT señala que el procedimiento aplicado por la AT no se adecuó a lo estipulado en los arts. 11 de la L. N° 843 y 11 del D.S. N° 21530, ya que el IVA en nuestro sistema tributario supone la aplicación del método de integración financiera o base financiera

que implica que el exportador pueda solicitar la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora efectuadas en el periodo, aun cuando los inventarios e insumos que originaron dicho crédito fiscal, no hubieran sido efectivamente incorporados a esos productos exportados en el periodo fiscal por el cual el exportador solicita la devolución a través de CEDEIM.

De lo señalado, es evidente que existen dos posiciones contrapuestas sobre el procedimiento de liquidación de los impuestos, la AT postula el de integración física y la Autoridad de Impugnación Tributaria el de integración financiera, resultando necesario dilucidar cuál de aquellos adopta nuestra legislación.

Ahora bien, la técnica de integración financiera consiste en deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones de un determinado periodo, el crédito fiscal por las compras que se efectúan en ese mismo periodo, sin importar si las mismas se venden o permanecen en inventario, en consecuencia, no es relevante que el bien comprado se incorpore al producto exportado como señala el método de integración física, sino que el mismo tenga vinculación con la actividad exportadora, así permite que el exportador deduzca el crédito fiscal-emergente de las compras que efectúa en ese mismo periodo o en un periodo anterior- del débito fiscal que surge de las operaciones efectuadas en determinado periodo, siempre que dicho crédito fiscal esté vinculado a la exportación. El método de integración financiera se encuentra inmerso en nuestra legislación en los arts. 9 y 11 de la L. N° 843; 11 del D.S. N° 21530, 13 de la L. N° 1489 modificado por L. N° 1963 y por el art. 3 del D.S. N° 25465, normativa que prevé la compensación para las ventas internas y la devolución para ventas externas del excedente de crédito que resultare en un periodo fiscal respectivo y no obliga a los sujetos pasivos a llevar un registro detallado de cuáles insumos fueron empleados en los productos exportados, sino que efectúa un control de cantidades y precios para establecer costos de fabricación.

En la especie, la legislación boliviana recoge el método de integración financiera como técnica de liquidación que implica que el exportador puede pedir la devolución del crédito fiscal de las compras vinculadas con la actividad exportadora realizadas en el periodo, aun cuando los insumos que produjeron ese crédito fiscal, no hubieran sido efectivamente incorporados en los productos exportados en el periodo fiscal por el cual se pide la devolución a través de CEDEIM; caso contrario si se emplea la técnica de integración física que consiste en calcular el valor imponible restando de la producción los gastos efectuados en el mismo periodo sin tomar en cuenta si la producción fue vendida en su totalidad o están en existencias, implicaría llevar un mecanismo de control de insumos para determinar cuántos y cuáles se utilizaron para producir el bien, generando problemas administrativos, además de afectar el ciclo productivo en función de dicha adquisición, complicando la actividad económica porque impediría que los productores pudieran acopiar materias primas u otros insumos en época de precios favorables y mantenerlos en almacenes u otras posibilidades que resulten necesarias para el proceso de fabricación, de modo que los productos pueden contener insumos adquiridos en el mismo periodo y otros en periodos anteriores que permita descontar el importe neto de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputable al periodo fiscal que se liquida, conforme dispone el art. 7 de la L. N° 843; a su vez el art. 8 determina que del débito fiscal se debe restar el crédito fiscal que surge de aplicar la misma alícuota sobre el monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente; de modo que la diferencia entre dicho débito y crédito fiscal resulta en un saldo que puede ser a favor del Fisco o del contribuyente conforme establece el art. 9 de la citada Ley.

Por último, corresponde señalar que la Sentencia N° 91/2012 de 03 de abril de 2012, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo, en ninguna parte del fallo desconoció el principio de integración financiera; aclarando además que las situaciones fácticas son diferentes por tratarse de empresas dedicadas a distintos rubros, con particularidades propias por las actividades que desarrollan.

De lo expuesto, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada, en atención a que el método de integración física resulta inaplicable conforme a la normativa señalada precedentemente.

VI.2. Sobre la devolución indebida del mantenimiento de valor, la AT debió considerar que según la normativa para la devolución impositiva, no existen diferencias en el tratamiento del mantenimiento de valor y su actualización, de quienes exportan con relación a quienes operan en el mercado interno; aspecto, que se encuentra claramente definido en el inc. b), num. 3, art. 11 del D.S. N° 1530, modificado por el art. 24 del D.S. N° 25465, que dispone que una vez determinado el crédito fiscal computable contra operaciones gravadas, el monto correspondiente será acreditado inicialmente contra operaciones gravadas en mercado interno y el saldo resultante será devuelto a través de certificados de devolución de impuestos; ello también de conformidad a lo previsto en el párrafo tercero del art. 3 del D.S. N° 25465 citado, en relación con los arts. 7 y 9 de la L. N° 843.

En autos, se ha establecido que no corresponde las observaciones efectuadas a las 4 DUJs, que respaldan el crédito fiscal devuelto, y que conforme a la AT los reparos establecidos por depuración de crédito fiscal se constituyen en la base para la determinación de la observación Mantenimiento de Valor Indebidamente Restituido y al no existir razones que marquen diferencia en su uso (mercado interno-exportaciones), no corresponde establecer reparos por este concepto, confirmando en consecuencia lo determinado por la AGIT, que dejó sin efecto el mantenimiento de valor indebidamente restituido por Bs 25.919.

VI.3. Por último, con respecto al inicio del proceso sancionador dispuesto en el segundo acápite de la R.A. N° 887/2012, se tiene claro que corresponde a un proceso independiente del acto impugnado, siendo correcto la determinación de la Autoridad de Impugnación Tributaria de dejar sin efecto la determinación de la sanción por omisión de 163.319 UFV, hasta que el acto impugnado adquiera firmeza, conforme establece el art. 19 num. 2) de la RND 10-0037-07.

VI.4. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la AT en atención a lo fundamentado precedentemente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 38 a 42 vta., de obrados, interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1129/2013 de 23 de julio, emitida por la AGIT.

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 15 de febrero de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



158

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 20 de obrados, subsanada a fs. 50, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales impugnando la Resolución R.J. No. 1244/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 65 a 69 vta., los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló la entidad demandante que conforme a las facultades conferidas por los arts. 100 y 101 del Cód. Trib., se procedió a la fiscalización, mediante Orden de Verificación 00090VIO1555, operativo 430 Debito Fiscal IVA, posteriormente se emitió la vista de cargo y dentro el término de prueba fijado de 30 días, el recurrente no presentó descargo alguno que desvirtuó el reparo determinado, ni cancelo totalmente la liquidación practicada, emergente de ello se emitió la resolución determinativa, determinación que ha sido revocada en la instancia de alzada y confirmada en la jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- La administración tributaria menciona que la autoridad demandada al señalar en la resolución jerárquica "Consiguientemente, se establece que la acción de la administración Tributaria para determinar la obligación impositiva, por el IVA por el periodo fiscal marzo de 2006 ha prescrito; conforme disponen el art. 59 de la L. N° 2492 (CTB)...". (Sic), omite malintencionadamente considerar que una vez interpuesto el primer recurso de alzada por el contribuyente el 13 de junio de 2010, se suspendió el computo de la prescripción hasta que fueron recepcionados los antecedentes administrativos originales por parte de la administración tributaria, es decir hasta el 05 de noviembre de 2010, conforme manda el art. 62-II de nuestro Cód. Trib., considerando este aspecto y tomando en cuenta conforme los antecedentes administrativos, que la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, conforme a las facultades conferidas por los arts. 100 y 101 del Cód. Trib., se emitió la Orden de Verificación 00090VIO1555, operativo 430 Debito Fiscal IVA notificada personalmente el 12 de mayo de 2009 al contribuyente, elemento por el que se suspendió por 6 meses el computo de la prescripción evidenciándose que no se operó la prescripción, esto en virtud a lo establecido en la Sentencia N° 013/2013 de 06 de marzo de 2013.



Por lo referido el computo de la prescripción del IVA correspondiente al periodo fiscal marzo 2006 resultaría ser el siguiente: el inicio de la prescripción se computa desde enero de 2007 hasta el 03 de junio de 2010 (fecha del primer recurso de alzada) hasta ese momento habrían transcurrido 03 años con 05 meses y 13 días, prosiguiendo dicho cómputo desde el 05 de noviembre de 2010, conforme el art. 62-II de la L. N° 2492 (fecha en la que se procedió a la devolución de antecedentes a la Administración Tributaria) y hasta el 20 de diciembre de 2012, fecha en la que se notificó al contribuyente con la nueva R.D. N° 700/2012, considerando además las modificaciones introducidas al art. 59 de la L. N° 2492, se tiene que a la fecha de prescripción fue el 22 de diciembre de 2012, pero habiéndose notificado al contribuyente el 20 de diciembre de 2012 con la R.D. N° 700/2012 es decir dos días antes de que esta prescriba esta se interrumpió conforme establece el art. 61 de la L. N° 2492.

2.- Hace referencia que existe la supremacía de la Constitución Política del Estado en lo que concierne al art. 324 y el art. 39 de la L. N° 004, solicitando además que se consideren las SS.CC. Nos. 76/05-R, 1426/05-R y 211/2011.

3.- Finalmente menciona que se ha aplicado erróneamente la normativa legal de la Prescripción, toda vez que de la lectura de la Resolución de Recurso Jerárquico señala que no corresponde la aplicación de la Norma Suprema y no toma en cuenta las modificaciones del código civil, con la emisión de la L. N° 004, la cual en su art. 39 dispuso la modificación de los arts. 1502,1552 y 1553 del Cód. Civ., debiendo para el presente caso tomarse en cuenta el art. 1502 que señala las excepciones a la prescripción, contenidas en el num. 6 aspecto que no fue tomado en cuenta por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, si bien el objeto de la litis dentro del recurso de alzada fue la R.D. N° 00700/2012 de 14 de diciembre de 2012 por la cual se determinó un tributo omitido, de 1.248 UFV más intereses, relativo al IVA, por el periodo fiscal marzo 2006, así como la sanción por omisión de pago del 100% del tributo omitido, cabe recalcar que la AGIT no analizó correctamente la normativa concerniente a la imprescriptibilidad de los tributos, llegando a vulnerar flagrantemente lo dispuesto en la Constitución Política del Estado, el código civil, la L. N° 291 y la L. N° 154.

### I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se Revoque la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1244/2013 y en consecuencia se declare firme y subsistente la R.D. N° 000700/2012 de 14 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 65 a 69 vta., de obrados, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- La Autoridad demandada menciona que la instancia jerárquica consideró que el sujeto pasivo, el 10 de junio de 2010 interpuso recurso de alzada, suspendiéndose el cómputo de la prescripción hasta la fecha de recepción de los antecedentes por el SIN, es decir, hasta el 5 de noviembre de 2010, conforme lo dispuesto por el art. 62 del CTB, por lo que carece de asidero el argumento del SIN referido a que se hubiera omitido considerar la suspensión del cómputo de la prescripción por la interposición del recurso de alzada hasta la recepción de los antecedentes administrativos por parte del SIN. Asimismo, se evidencia que la resolución jerárquica consideró los respectivos antecedentes administrativos del caso, en mérito a lo cual efectuó el cómputo del término de la prescripción, estableciendo que la facultad del SIN para determinar la deuda tributaria habría prescrito, en cuanto a lo manifestado por el SIN referido a que no operó la prescripción en virtud de lo señalado en la Sentencia N° 03/2013, se advierte que la instancia jerárquica efectuó el análisis correspondiente a las diferencias existentes entre la orden de fiscalización y la orden de verificación, concluyendo que esta última está excluida del art. 62 del CTB como causal válida para suspender el cómputo de la prescripción y que aun considerando el supuesto que operase la suspensión del término de la prescripción con la notificación de la orden de verificación, aun así habría prescrito la facultad del sin para determinar la obligación impositiva, motivo por el cual resultaba innecesario emitir mayor pronunciamiento respecto a la citada sentencia aspecto que pide sea considerado.

2.- En lo que se refiere a la supremacía de la Constitución Política del Estado, en la instancia jerárquica en ningún momento ha dejado de lado la supremacía de la C.P.E. o cuestionado la misma y muy por el contrario ha efectuado un análisis detallado de lo establecido en el art. 324 de la C.P.E., y lo dispuesto en las Leyes Nos. 292 y 317, concluyendo que el régimen de la prescripción establecido en el código tributario boliviano, se encuentra plenamente vigente con las modificaciones realizadas por las citadas Leyes, destacando que única y exclusivamente la imprescriptibilidad en materia tributaria solo está dispuesta a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme señala el art. 59-IV del citado código, aspecto que también condice con lo manifestado por el SIN en su demanda contenciosa administrativa, no existiendo en consecuencia contradicción alguna de los argumentos de la resolución jerárquica como erróneamente señala el SIN. En ese contexto, corresponde considerar que el SIN en su demanda contenciosa administrativa refiere a que en el presente caso estamos en presencia de una deuda debidamente determinada, al respecto, cabe aclarar que la determinación efectuada por el SIN fue realizada después de que operó la prescripción de la facultad de determinar la deuda tributaria, por lo que afirmado por el SIN es erróneo, además de que pretende inducir en error al considerar que la "facultad de determinar la deuda tributaria" sea considerada como la "facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada", ya que esta última en materia tributaria es imprescriptible, por todo lo señalado se evidencia que la AGIT interpreto de manera adecuada la norma aplicable al caso concreto, así como todas las sentencias constitucionales a las que hizo referencia la administración tributaria, careciendo de sustento lo afirmado por el SIN.

3.- Finalmente menciona que la resolución jerárquica en ningún momento señaló que no corresponde la aplicación de la norma suprema, sino que indico que la interpretación del art. 34 de la C.P.E., implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir definida por una ley en la Asamblea Legislativa; en cuanto a que la Resolución Jerárquica no tomó en cuenta las modificaciones del Código Civil con la emisión de la L. N° 04 que en art. 39 dispuso la modificación de los arts. 1502,1552 y 1553 del Cód. Civ., al respecto cabe señalar que el SIN al momento de interponer su recurso jerárquico, expuso como agravio que la instancia de alzada había omitido el considerar dichas disposiciones legales, sin embargo la instancia jerárquica

emitió pronunciamiento respecto al agravio expuesto por el SIN en su recurso jerárquico, conforme dispone el art. 211-I del CTB, que señala que las resoluciones se dictaran en forma escrita y contendrán entre otros la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas, motivo por el cual se evidencia que la instancia jerárquica emitió el pronunciamiento conforme al agravio que planteo el SIN, no correspondiendo que ahora el SIN pretenda modificar el sentido del mismo, asimismo en el párrafo transcrito se advierte que la instancia de alzada no emitió pronunciamiento respecto a la normativa extrañada por la administración tributaria, debido a que la misma no constituyó parte de los argumentos del Recurso de Alzada interpuesto por el sujeto pasivo ni fue observada de manera oportuna por el SIN, en consecuencia no corresponde considerar los argumentos de la administración tributaria, al carecer los mismos de sustento.

#### II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1244/2013.

#### III Antecedentes administrativos y procesales.

Que el 14 de diciembre de 2012 la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, emite la R.D. N° 00700/12, por la que se resuelve determinar de oficio por base cierta, las obligaciones impositivas del contribuyente Quispe Mayta Julio que ascienden a un total de UFV 2320, equivalentes a Bs 4170.- correspondientes a la deuda tributaria omitida por el IVA del periodo fiscal Marzo de 2006, por importes no declarados, sanciona además con una multa igual al cien por ciento del tributo omitido por haber incurrido en la conducta de omisión de pago y por incumplimiento al deber formal relacionado a la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones establecidas en normas emitidas para el efecto, bajo conminatoria de iniciar la ejecución tributaria en caso de incumplimiento, señalando además otras medidas necesarias para el cumplimiento de la misma, debidamente notificado con dicha determinación, Julio Quispe Mayta interpuso el correspondiente recurso de alzada impugnando la resolución determinativa, luego de realizados los trámites pertinentes el recurso es resuelto mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0602/2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz que resolvió revocar totalmente la R.D. N° 00700/2012 de 13 de mayo, en conocimiento de dicha determinación la administración tributaria interpuso en contra de la citada resolución el recurso jerárquico, por lo que el 29 de julio de 2013 la autoridad demandada emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1244/2013 que confirma la Resolución ARIT-LPZ/RA 0602/2013, dejando sin efecto legal por prescripción el tributo omitido de 1.248 UFV, más intereses, relativo al IVA, por el periodo fiscal marzo de 2006, así como la sanción por omisión de pago del 100% del tributo; conforme establece el inc. b), parág. I, art. 212 de la L. N° 3092 (Título V del CTB), acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

#### IV De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe al siguiente hecho puntual:

Si la Autoridad demandada al establecer que la acción de la administración tributaria, para determinar la obligación impositiva, por el IVA del periodo fiscal marzo de 2006 ha prescrito conforme dispone el art. 59 del Cód. Trib., violando el art. 123 de la Constitución Política del Estado, parág. II del art. 62 de la L. N° 2492 y de haberse aplicado erróneamente la normativa legal de la prescripción.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Si la Autoridad demandada al establecer que la acción de la Administración Tributaria, para determinar la obligación impositiva, por el IVA del periodo fiscal marzo de 2006 ha prescrito conforme dispone el art. 59 del Cód. Trib., violando el art. 123 de la Constitución Política del Estado, parág. II del art. 62 de la L. N° 2492 y de haberse aplicado erróneamente la normativa legal de la Prescripción.

Antes de ingresar a resolver la controversia suscitada, corresponde señalar que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa, y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con lo anotado se pasa a resolver las controversias de acuerdo a lo siguiente:

Del análisis del caso en concreto, corresponde señalar como antecedentes legales, el art. 123 de la C.P.E., que indica:

“Art. 123. La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución”.

El art 59 de la L. N° 2492 vigente en el año 2006 indicaba:

“Art. 59 (Prescripción).

Prescribirán a los 4 años las acciones de la Administración Tributaria para:

Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.

Determinar la deuda tributaria.

Imponer sanciones administrativas.

Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

II. El término precedente se ampliará a 7 años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le correspondiera.

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 2 años”.

El art. 59 de la L. N° 2492 actualmente vigente (en mérito a la modificación realizada mediante L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y posteriormente derogada parcialmente mediante L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012), indica:

“Art. 59. (Prescripción).

I. Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los 4 años en la gestión 2012, 5 años en la gestión 2013, 6 años en la gestión 2014, 7 años en la gestión 2015, 8 años en la gestión 2016, 9 años en la gestión 2017 y 10 años a partir de la gestión 2018, para:

1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.

2. Determinar la deuda tributaria.

3. Imponer sanciones administrativas.

II. Los términos de prescripción precedentes se ampliarán en 3 años adicionales cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde.

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 5 años.

IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible”.

De la revisión de antecedentes, se tiene que a fs. 3 del anexo (2), se encuentra la Orden de Verificación 0009OVI01555 de 12 de mayo de 2009, referida al impuesto IVA del periodo marzo de 2006.

A fs. 30 a 32 corre la Vista de Cargo, el cual fue notificado al Sujeto Pasivo mediante Edictos.

A fs. 45 a 49 cursa la R.D. N° 0122/2010 que sanciona al contribuyente con una multa igual al 100% del tributo omitido, frente a dicho acto administrativo el Contribuyente interpuso Recurso de Alzada en 11 de enero de 2012, que es resuelto mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0368/2010 que resolvió anular obrados hasta que se notifique al Sujeto Pasivo con la Vista de Cargo en su domicilio fiscal (fs. 66 a 69 anexo 2).

En cumplimiento a lo dispuesto el proceso es devuelto por la ARIT a la Administración Tributaria el 05 de noviembre de 2010 (fs. 54 anexo 2).

El 24 de septiembre de 2012 se notifica al sujeto pasivo con la Vista de Cargo (fs. 76 anexo 2).

El 14 de diciembre de 2012, la Administración emite la R.D. N° 00700/2012 (fs. 86 a 91 anexo 2), con la cual el contribuyente es notificado el 20 de diciembre de 2012 (fs. 91 vta. anexo 2).

Consiguientemente, se advierte que la administración tributaria, realizó todo un procedimiento para determinar la deuda tributaria omitida por el IVA del periodo fiscal marzo 2006.

Al respecto, para la imposición o no de estas sanciones, corresponderá la aplicación de normas que estuvieron vigentes en el momento en que se produjo la infracción a normas tributarias, que al tratarse de un hecho que se produjo en marzo de 2006, en mérito al art. 123 de la Constitución Política del Estado, no corresponde la aplicación de normas que entraron en vigencia posteriormente, toda vez que la citada norma constitucional en parte pertinente indica “La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo...”, por lo que no corresponde la aplicación del art. 324 del mismo cuerpo de normas constitucionales, que indica: “No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado”; consecuentemente, no amerita ingresar al análisis de los alcances y limitaciones de la referida norma constitucional.

Consiguientemente, analizando la procedencia o no de la prescripción de la sanción impuesta al contribuyente, corresponde aplicar el art. 59 de la L. N° 2492 vigente en el año 2006, en sujeción a lo señalado en el art. 123 de la Constitución Política del Estado, referido en párrafo precedente; y, excepcionalmente, las vigentes con posterioridad siempre que se adecúe a lo previsto en el art. 150 de la citada L. N° 2492. En consecuencia, de conformidad al punto 1 del parág. I del art. 59 de la L. N° 2492 vigente en el año 2006, prescribe a los cuatro años las acciones de la Administración Tributaria para: “1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos”.

Para el cómputo de la prescripción, el parág. I del art. 60 de la L. N° 2492 vigente en el año 2006 señala: “Excepto en el num. 4 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 01 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo”; y, la que actualmente se encuentra vigente, indica: “Excepto en el Numeral 3 del parág. I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo”, por lo que se concluye que en el caso de autos debe computarse a partir día del año siguiente a aquel que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo, que tratándose de infracción cometida en marzo de 2006, el cómputo de prescripción se inició el 01 de enero de 2007, concluyendo el 31 de diciembre de 2010.

De antecedentes, y como se dijo líneas arriba se advierte que el Sujeto Pasivo el 11 de junio de 2010, impugnó mediante Recurso de Alzada N° 0122/2010, por lo que de conformidad al parág. II del art. 62 del Cód. Trib. se suspendió el cómputo de la prescripción hasta la fecha de la recepción de los antecedentes por la administración tributaria hecho producido el 05 de noviembre de 2010.

Se debe tener presente así mismo que la Resolución ARIT-LPZ/RA 0368/2010 Anulo obrados, hasta que la Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales notifique al contribuyente en su domicilio fiscal con la vista de cargo, consiguiendo la notificación con la R.D. N° 0122/2010, no tiene efecto de interrupción en el cómputo de la prescripción para determinar la deuda tributaria, debe tomarse en cuenta además que por disposición del segundo párrafo del parág. II del art. 62 de la L. N° 2492 el tiempo que se tramita el recurso de alzada, hasta la recepción del proceso por parte de la Administración Tributaria no se computa para la prescripción, debiendo continuar el mismo.

Concluyéndose en consecuencia que considerando el tiempo transcurrido desde el inicio del término de prescripción, hasta la notificación de la R.D. N° 00700/2012 efectivamente realizada el 20 de diciembre de 2012, ha transcurrido superabundantemente el plazo previsto en el art. 59 de la L. N° 2492 (vigente año 2006), consiguiendo la facultad de determinar la deuda tributaria habría prescrito.

De todo lo anotado precedentemente no se advierte que se hubiera transgredido las normas citadas en la Controversia, mucho menos se haya aplicado en forma errónea la normativa legal respecto a la Prescripción.

#### IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada ha causado agravios a la demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde Anular obrados.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 20, subsanada a fs. 52 de obrados interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. N° 1244/2013 de 29 de julio pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



159

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

#### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 38 a 43 vta., de obrados, subsanada a fs. 48, impugnando la Resolución R.J. N° 1267/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 75 a 78 vta., de obrados, los antecedentes procesales.

I Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el 28 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia emite el Acta de Intervención, que luego de su notificación con dicha Acta y al no haber presentado descargos el sujeto pasivo, se emitió la resolución sancionatoria que declara

probada la comisión de contravención aduanera de Contrabando, además de disponerse otras medidas en contra del contribuyente, quien debidamente notificado con dicha resolución interpuso recurso de alzada que anuló dicha determinación que fue confirmada en la instancia jerárquica.

### I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- Señalo la entidad demandante que con relación a la aplicación del procedimiento de control diferido, la Autoridad de Impugnación Tributaria al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional, en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la resolución sancionatoria ésta conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

El art. 48 del D.S. N° 27310, señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración de Aduana a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, por lo citado el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuo su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B. ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas Aduanera tal es el art. 111-K) del reglamento a la Ley General de Aduanas y art. 119 entre otras modificado por la Disposición Adicional Tercera D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala las certificaciones deberá ser vigente al momento de la aceptación de la Declaración de la Mercancía, en caso de no contarse con la acreditación mediante certificación de que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad o autoridad, dispondrá el destino o destrucción de las mismas.

Corresponde señalar así mismo que en el procedimiento de control diferido regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO que se encuentra en antecedentes se presentó como documento de soporte de la DUI el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-CENTRAL LA PAZ, de todo lo señalado no corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo Instituto Boliviano de Metrología creada por D.S. N° 26050 de 19 de enero de 2001, certifica que este documento no es válido, no existe y que no cumple con los requisitos y procedimientos para la extensión del mismo que además cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo.

Con relación al procedimiento penal iniciado corresponde aclarar que el mismo no es para determinar la validez o no del certificado, es con fin de determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso de este documento es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción, por lo que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalidara el Certificado CM-PT-04-00130-2011 al contrario solo sancionará el hecho, situación distinta con el proceso de contrabando que va a sancionar el tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por disposiciones especiales. Finalmente menciona que el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional que se ha cumplido a cabalidad en el presente caso. Es por todo lo señalado que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no realiza una correcta interpretación de la norma, realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior un hecho ya demostrado en control diferido regular, además causa inseguridad jurídica con sus fallos debido a que en otros casos similares notificados a la Aduana Regional Potosí ha fallado erróneamente indicando que se concluya el proceso penal para la AGIT pueda pronunciarse anulando obrados hasta el vicio más antiguo, sin ningún justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior, haciendo solo una interpretación caprichosa y errónea de la normativa ya que claramente el numeral 4 del Procedimiento del Control Diferido (pág. 8) establece de existir indicios de tributos omitidos el jefe de fiscalización elaborara diligencias coordinara con el Jefe de Departamento de Fiscalización a Operadores para que a través operadores para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la orden de fiscalización, en el presente caso el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos (deuda tributaria), por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, de ahí que en aplicación del art. 156 del Cód. Trib. Boliviano considerando la "acción preventiva" e identificando un ilícito aduanero se evacuo el acta de intervención (art. 157 del CTB).

### I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se Revoque la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1267/2013 y en consecuencia se confirme la Resolución Sancionatoria.

### II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 75 a 78 vta., de obrados, contesta la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- De la revisión de antecedentes administrativos, evidenció que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera mediante nota dirigida a la ADA SAA SRL, solicitó a la citada ADA la remisión de 77 DUI's, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto, con su documentación de respaldo; el 1 de junio de 2012, la citada ADA, remitió la documentación requerida, la

Administración Aduanera mediante nota dirigida a IBMETRO solicitó certificado de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, IBMETRO remitió la información señalando que de la revisión de los certificados medioambientales, se corroboró que no están registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, asimismo que los funcionarios que figuran y firman dichos certificados, no estaban en funciones, en las fechas de emisiones indicadas. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí emitió informe el cual señala que corresponde la anulación de la DUI C-2462, debido a que no existe el certificado medioambiental emitido por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión del ilícito de contrabando y de indicios de la comisión de delitos por falsedad, la Administración Aduanera en base al citado informe notificó a Libna Giovana Aranda Zuñavi, con el Acta de Intervención Contravencional, posteriormente el 02 de enero de 2013, notificó en Secretaría con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional y considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación del art. 181-II de la L. N° 2492, dispuso en sustitución el pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a Bs 73.929.00; también determinó la ejecución tributaria, así como la captura del vehículo descrito en la citada Acta de Intervención; de igual forma determinó la anulación de la DUI No. C-1931 de 07 de septiembre de 2012, y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

En ese sentido cabe resaltar que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la Resolución de Directorio N° RD 01-004-09 de 12 de marzo, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo de la L. N° 2492, consecuentemente de conformidad con el art. 48 del D.S. N° 27310 (RCTB), la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales las ejercerá según los arts. 21, y 100 de la L. N° 2492 (CTB), la Administración Aduanera debió ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se diluciden por la vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyéndose que la Administración Aduanera, al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de derechos, al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo siendo que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria ésta conllevaba vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por tal razón de conformidad con lo previsto en el parág. II del art. 36, de la L. N° 2341 (LPA), aplicable por disposición del num. 1, art. 74 de la L. N° 2492 (CTB), corresponde confirmar, con fundamento propio, la Resolución del Recurso de Alzada, anulando actuados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la citada Acta de Intervención Contravencional, debiendo la Administración Aduanera, concluir el Procedimiento de Control Diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden, conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310 (RCTB).

#### II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbada la demanda, antenando firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1267/2013.

#### III. Contestación del tercero interesado.

Debidamente citada Libna Giovana Aranda Zuñavi, por memorial de fs. 107 a 112 se apersonó al proceso señalando que señalando que no se han cumplido los procedimientos establecidos; así por ejemplo, dentro del Procedimiento de Control Diferido Regular no existe, emisión de actas de intervención menos las resoluciones administrativas o sancionatorias que tenga la responsabilidad del fiscalizador y que los actos citados no pueden ser realizados por la administración tributaria mediante el procedimiento de control diferido, sino a través de Fiscalización Aduanera Posterior, de otra manera o forma está vulnerando los derechos al sujeto pasivo constituidos en la Carta Magna del Estado.

Agregó que pasaría si en el proceso penal, se demuestra que el documento o certificación no es falso, que ocurriría con la Anulación de la DUI, entonces concluimos que existe una incongruencia al citar anular después de ejecutoriada, a sabiendas que el proceso tiene otras fechas o plazos de ejecución, con relación al ámbito tributario.

Finalmente menciona que los actos a realizar a nombre del sujeto pasivo, en la etapa de despacho aduanero, y no así en los procesos de Control Diferido Regular y Fiscalización Aduanera Posterior no están inmersas con la obligatoriedad hacia el despachante de aduanas comunicar al importador o consignatario que es otra de las interpretaciones erróneas que realiza la administración tributaria.

#### III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### IV Antecedentes administrativos y procesales.

Que el 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera emite la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-No. 45/2012, considerando que en aplicación del procedimiento de control diferido aprobado por RD-01-004-09 de 12/03/09, se efectuó el control diferido regular a la Declaración Única de Importación 2011-543-C-2462 tramitada por la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L.", en el que se han obtenido indicios suficientes que hacen presumir el ilícito de contrabando.

Que de acuerdo al aforo documental realizado según informe AN-UFIPR-I N° 108/2012, se asevera que el Certificado Medio Ambiental del Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) No. CM-PT-04-00130-2011, correspondiente al vehículo que ampara la DUI N° 2011-543-C-2462, marca Nissan, tipo Cóndor, clase Chasis cabinado, modelo 2006, no existe ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, por

lo que se presume la comisión del delito de falsificación, de acuerdo a la valoración y liquidación de tributos se establece que el valor de en Aduana de la mercancía asciende al importe equivalente a Bs 73.929.00.

Que realizada la notificación y concluido el término probatorio establecido en el art. 98 del Cód. Trib., se asevera en la Resolución que no se presentó pruebas de descargo por parte de la señora Libna Giovana Aranda Zuñavi.

Ante tales antecedentes la Administración Aduanera declara probada la comisión de la contravención aduanera de Contrabando en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi.

Debidamente notificado el Sujeto Pasivo con la Resolución Sancionatoria, éste mediante memorial de 21 de enero de 2013, interpone en contra de la misma Recurso de Alzada que es resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca por Resolución ARIT/CHQ/RA 0123/2013, que resolvió anular la resolución sancionatoria, notificadas las partes con dicha determinación, la administración aduanera interpuso Recurso Jerárquico, en atención a dicho recurso la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió el mismo mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1267/2013, la cual confirma la resolución de recurso de alzada, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrado, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-059/2012, de 28 de septiembre ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior. Por su parte, la autoridad demandada indicó que la administración aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-059/2012, no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Respecto al procedimiento de control diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4-2. Prevé: “si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4-3. Señala: “A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional—en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB—potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1267/2013 de 07 de agosto, es correcta.

#### IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno a la entidad actora, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 38 a 43 vta., subsanada a fs. 48, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. N° 1267/2013 de 07 de agosto pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.





160

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 14 a 20 de obrados, impugnando la Resolución R.J. N° 1253/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 26 a 29 vta., de obrados, los antecedentes procesales.

I Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el 28 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia emite el acta de intervención, que luego de su notificación con dicha acta y al no haber presentado descargos el sujeto pasivo, se emitió la resolución sancionatoria que declara probada la comisión de contravención aduanera de contrabando, además de disponerse otras medidas en contra del contribuyente quien debidamente notificado con dicha resolución, interpuso recurso de alzada que anuló dicha determinación que fue confirmada en la instancia jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.-Señalo la entidad demandante que con relación a la aplicación del procedimiento de control diferido, la Autoridad de Impugnación Tributaria al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional, en contra de Carmen Rosa Mencía Lozada, sin observar las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la resolución sancionatoria éste conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

El Art. 48 del D.S. N° 27310, señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración de Aduana a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, por lo citado el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuo su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B. ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas Aduanera tal es el art. 111-K) del reglamento a la Ley General de Aduanas y art. 119 entre otras modificado por la disposición Adicional tercera D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala las certificaciones deberá ser vigente al momento de la aceptación de la Declaración de la Mercancía, en caso de no contarse con la acreditación mediante certificación de que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad o autoridad, dispondrá el destino o destrucción de las mismas.

Corresponde señalar así mismo que en el procedimiento de control diferido regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO que se encuentra en antecedentes se presentó como documento de soporte de la DUI el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-CENTRAL LA PAZ, de todo lo señalado no corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo Instituto Boliviano de Metrología creada por D.S. N° 26050 de 19 de enero de 2001, certifica que este documento no es válido, no existe y que no cumple con los requisitos y procedimientos para la extensión del mismo que además cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo.

Con relación al procedimiento penal iniciado corresponde aclarar que el mismo no es para determinar la validez o no del certificado, es con fin de determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso de este documento es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción, por lo que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalidara el Certificado CM-PT-04-00116-2011 de 10 de diciembre al contrario solo sancionará el hecho, situación distinta con el proceso de contrabando que va a sancionar el tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por disposiciones especiales.

Finalmente menciona que el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, es por ello que en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 de la L. N°

2492 corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional que se ha cumplido a cabalidad en el presente caso. Es por todo lo señalado que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no realiza una correcta interpretación de la norma, no considera la aplicación de la prelación normativa en caso de vacíos procedimentales, realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior un hecho ya demostrado en control diferido regular, además causa inseguridad jurídica con sus fallos debido a que en otros casos similares notificados a la Aduana Regional Potosí ha fallado erróneamente indicando que se concluya el proceso penal para la AGIT pueda pronunciarse anulando obrados hasta el vicio más antiguo, sin ningún justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior, haciendo solo una interpretación caprichosa y errónea de la normativa ya que claramente el numeral 4 del Procedimiento del Control Diferido (pag. 8) establece de existir indicios de tributos omitidos el jefe de fiscalización elaborara diligencias coordinara con el Jefe de Departamento de Fiscalización a Operadores para que a través operadores para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, en el presente caso el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos (deuda tributaria), por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, de ahí que en aplicación del art. 156 del Cód. Trib. Boliviano considerando la "acción preventiva" e identificando un ilícito aduanero se evacuo el acta de intervención (art. 157 del CTB).

### I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se Revoque la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1068/2013 y en consecuencia se confirme la Resolución Sancionatoria.

### II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 26 a 29 vta. de obrados, contesta la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- De la revisión de antecedentes administrativos, evidenció que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera mediante nota dirigida a la ADA SAA SRL, solicitó a la citada ADA la remisión de 77 DUI's, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto, con su documentación de respaldo el 1 de junio de 2012, la citada ADA, remitió la documentación requerida, la Administración Aduanera mediante nota dirigida a IBMETRO solicitó certificado de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, IBMETRO remitió la información señalando que de la revisión de los certificados medioambientales, se corroboró que no están registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, asimismo que los funcionarios que figuran y firman dichos certificados, no estaban en funciones, en las fechas de emisiones indicadas. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí emitió informe el cual señala que corresponde la anulación de la DUI C-2335, debido a que no existe el certificado medioambiental emitido por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión del ilícito de contrabando y de indicios de la comisión de delitos por falsedad, la Administración Aduanera en base al citado informe notificó a Carmen Rosa Mencia Lozada, con el acta de intervención contravencional, posteriormente el 2 de enero de 2013, notificó en secretaría con la resolución sancionatoria de contrabando contravencional, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional y considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación del art. 181-II de la L. N° 2492, dispuso en sustitución el pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a Bs 73.929.- también determino la ejecución tributaria, así como la captura del vehículo descrito en la citada acta de intervención; de igual forma determinó la anulación de la DUI No. C-2335 de 10 de diciembre de 2011, y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

Bajo ese contexto se tiene que la administración aduanera emitió el informe AN-UFIPR-I-092/2012, en el cual señala dos aspectos importantes el primero que se debe anular la DUI C-2335, debido a que no existe el certificado medioambiental emitido por IBMETRO y segundo, que existen indicios de la comisión de delitos por falsedad del certificado de IBMETRO, cabe resaltar que el procedimiento de control diferido regular aprobado por la Resolución de Directorio No. RD-01-004-09, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de contravención aduanera de contrabando. Por lo que el objetivo específico del Procedimiento de Control Diferido, consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme lo establecido en la normativa aduanera, consecuentemente de conformidad con el art. 48 del D.S. N° 27310 (RCTB), la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales las ejercerá según los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492 (CTB), en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido y que la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, además que el art. 49 del citado decreto supremo indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la L. N° 2492; la administración aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se dilucidan por la vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyéndose que la administración aduanera, al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurrió en la vulneración de derechos, y siendo que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la resolución sancionatoria ésta conllevaba vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

### II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbada la demanda, anteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1253/2013.

### III. Contestación del tercero interesado.

Debidamente citada Carmen Rosa Mencia Lozada, por memorial cursante de fs. 74 a 78 de obrados, se apersonó al proceso su Apoderada María de los Ángeles Montaña Medina señalando que no se han cumplido los procedimientos establecidos; así por ejemplo, dentro del Procedimiento de Control Diferido Regular no existe, emisión de actas de intervención menos las resoluciones administrativas o sancionatorias que tenga la responsabilidad del fiscalizador y que los actos citados no pueden ser realizados por la administración tributaria mediante el procedimiento de control diferido, sino a través de fiscalización aduanera posterior, de otra manera o forma está vulnerando los derechos al sujeto pasivo constituidos en la Carta Magna del Estado.

Agregó que pasaría si en el proceso penal, se demuestra que el documento o certificación no es falso, que ocurriría con la Anulación de la DUI, entonces concluimos que existe una incongruencia al citar anular después de ejecutoriada, a sabiendas que el proceso tiene otras fechas o plazos de ejecución, con relación al ámbito tributario.

Finalmente reiteró que durante el proceso de control diferido regular, no corresponde emitir ningún acta de intervención, lo que correspondía como resultado del trabajo del fiscalizador, debió solicitar en forma conjunta con el jefe de fiscalización el inicio de fiscalización, entonces en su razonamiento dice que todas estas inconsistencias e incongruencias les lleva a un error en las interpretaciones para su defensa como una ciudadana que solo hizo la importación del vehículo automotor objeto de análisis, bajo el principio de buena fe que está establecido en el art. 2 de la L. N° 1990 LGA.

### III.1 Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

### IV Antecedentes administrativos y procesales.

Que el 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera emite la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-N° 30/2012, considerando que en aplicación del procedimiento de control diferido aprobado por RD-01-004-09 DE 12/03/09, se efectuó el control diferido regular a la Declaración Única de Importación 2011-543-C-2335 tramitada por la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L. en el que se han obtenido indicios suficientes que hacen presumir el ilícito de contrabando.

Que, de acuerdo al aforo documental realizado según informe AN-UFIPR-I N° 092/2012, se asevera que el Certificado Medio Ambiental del Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) No. CM-PT-01-00116-2011, correspondiente al vehículo que ampara la DUI No. 2011-543-C-2334, marca Nissan, tipo cóndor, clase chasis cabinado, modelo 2006, no existe ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, por lo que se presume la comisión del delito de falsificación, de acuerdo a la valoración y liquidación de tributos se establece que el valor de en Aduana de la mercancía asciende al importe equivalente a Bs 73.929.00.

Que realizada la notificación y concluido el término probatorio establecido en el art. 98 del Cód. Trib., se asevera en la resolución que no se presentó pruebas de descargo por parte de la señora Carmen Rosa Mencia Lozada.

Ante tales antecedentes la administración aduanera declara probada la comisión de la contravención aduanera de Contrabando en contra de Carmen Rosa Mencia Lozada.

Debidamente notificado el sujeto pasivo con la resolución sancionatoria, éste mediante memorial de 21 de enero de 2013, interpone en contra de la misma recurso de alzada que es resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca por Resolución ARIT/CHQ/RA 0131/2013, que resolvió Anular la Resolución Sancionatoria, notificadas las partes con dicha determinación, la administración aduanera interpuso recurso jerárquico, en atención a dicho recurso la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1253/2013, la cual Confirma la Resolución de Recurso de Alzada, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

### V De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrado, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-055/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la administración aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-055/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

##### VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 35).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presuma la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4-3. Señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB – potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1253/2013 de 7 de agosto, es correcta.

#### IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno a la entidad actora, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 14 a 20, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. N° 1253/2013 de 07 de agosto pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



161

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

### SENTENCIA

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 23 de obrados, impugnando la Resolución R.J. N° 1255/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 29 a 32 vta., de obrados, los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el 28 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia emite el Acta de Intervención, que luego de su notificación con dicha Acta y al no haber presentado descargos el sujeto pasivo, se emitió la Resolución Sancionatoria que declara probada la comisión de contravención aduanera de Contrabando, además de disponerse otras medidas en contra del contribuyente, quien debidamente notificado con dicha Resolución interpuso Recurso de Alzada que anuló dicha determinación que fue confirmada en la instancia jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- Señalo la entidad demandante que con relación a la aplicación del procedimiento de control diferido, la Autoridad de Impugnación Tributaria al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional, en contra de Carmen Rosa Mencia Lozada (sic) debió decir Juan Quispe Laura, sin observar las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el

proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria ésta conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

El art. 48 del D.S. N° 27310, señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración de Aduana a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, por lo citado el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuo su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B. ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas Aduanera tal es el art. 111-K) del reglamento a la Ley General de Aduanas y Art. 119 entre otras modificado por la disposición Adicional Tercera D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala las certificaciones deberá ser vigente al momento de la aceptación de la Declaración de la Mercancía, en caso de no contarse con la acreditación mediante certificación de que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad o autoridad, dispondrá el destino o destrucción de las mismas.

Corresponde señalar así mismo que en el procedimiento de control diferido regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO que se encuentra en antecedentes se presentó como documento de soporte de la DUI el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz, de todo lo señalado no corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo Instituto Boliviano de Metrología creada por D.S. N° 26050 de 19 de enero de 2001, certifica que este documento no es válido, no existe y que no cumple con los requisitos y procedimientos para la extensión del mismo que además cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo.

Con relación al procedimiento penal iniciado corresponde aclarar que el mismo no es para determinar la validez o no del certificado, es con fin de determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso de este documento es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción, por lo que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalidara el Certificado CM-PT-04-0061-2011 al contrario solo sancionará el hecho, situación distinta con el proceso de contrabando que va a sancionar el tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por disposiciones especiales.

Finalmente menciona que el procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, es por ello que en aplicación de la Jerarquía Normativa establecida en el art. 5 de la L. N° 2492 corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional que se ha cumplido a cabalidad en el presente caso. Es por todo lo señalado que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no realiza una correcta interpretación de la norma, no considera la aplicación de la prelación normativa en caso de vacíos procedimentales, realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior un hecho ya demostrado en control diferido regular, además causa inseguridad jurídica con sus fallos debido a que en otros casos similares notificados a la Aduana Regional Potosí ha fallado erróneamente indicando que se concluya el proceso penal para la AGIT pueda pronunciarse anulando obrados hasta el vicio más antiguo, sin ningún justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior, haciendo solo una interpretación caprichosa y errónea de la normativa ya que claramente el numeral 4 del Procedimiento del Control Diferido (pag. 8) establece de existir indicios de tributos omitidos el jefe de fiscalización elaborara diligencias coordinara con el Jefe de Departamento de Fiscalización a Operadores para que a través de operadores para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, en el presente caso el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos (deuda tributaria), por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, de ahí que en aplicación del art. 156 del Cód. Trib. Boliviano considerando la "acción preventiva" e identificando un ilícito aduanero se evacuo el acta de intervención (art. 157 del CTB).

### I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se Revoque la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1255/2013 y en consecuencia se confirme la Resolución Sancionatoria.

### II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 26 a 29 vta., de obrados, contesta la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- De la revisión de antecedentes administrativos, evidenció que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera mediante nota dirigida a la ADA SAA SRL, solicitó a la citada ADA la remisión de 77 DUI's, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, con su documentación de respaldo el 1 de junio de 2012, la citada ADA, remitió la documentación requerida, la Administración Aduanera mediante nota dirigida a IBMETRO solicitó certificado de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, IBMETRO remitió la información señalando que de la revisión de los certificados medioambientales, se corroboró que no están registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, asimismo que los funcionarios que figuran y firman dichos certificados, no estaban en funciones, en las fechas de emisiones indicadas. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí emitió informe el cual señala que corresponde la anulación de la DUI C-1931, debido a que no existe el certificado medioambiental emitido por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión del ilícito de contrabando y de indicios de la comisión de delitos por falsedad, la Administración Aduanera en base al citado informe notificó a Julián Escobar Gómez (sic), debió decir Juan Quispe Laura, con el Acta de Intervención Contravencional, posteriormente el 02 de enero de 2013, notificó en

Secretaría con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional y considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación del art. 181-II de la L. N° 2492, dispuso en sustitución el pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a Bs 185.711.- también determino la ejecución tributaria, así como la captura del vehículo descrito en la citada Acta de Intervención; de igual forma determinó la anulación de la DUI No. C-1931 de 07 de septiembre de 2012, y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

En ese sentido cabe resaltar que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la Resolución de Directorio N° RD 01-004-09 de 12 de marzo, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo de la L. N° 2492, consecuentemente de conformidad con el art. 48 del D.S. N° 27310 (RCTB), la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales las ejercerá según los arts. 21, 100 y 104 de la L. N° 2492 (CTB), la Administración Aduanera debió ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se diluciden por la vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyéndose que la Administración Aduanera, al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de derechos, y siendo que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria ésta conllevaba vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, esto es hasta la citada Acta de Intervención Contravencional, debiendo la Administración Aduanera, concluir el Procedimiento de Control Diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden, conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

#### II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, Manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico 1255/2013.

#### III. Contestación del tercero interesado.

Pese a su citación legal el tercero interesado Juan Quispe Laura (fs. 128), de obrados no ha contestado mucho menos se ha apersonado al Proceso.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Que el 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera emite la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-N° 052/2012, considerando que en aplicación del procedimiento de control diferido aprobado por RD-01-004-09 DE 12/03/09, se efectuó el control diferido regular a la Declaración Única de Importación 2011-543-C-1931 tramitada por la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L.", en el que se han obtenido indicios suficientes que hacen presumir el ilícito de contrabando.

Que de acuerdo al aforo documental realizado según informe AN-UFIPR-I No. 074/2012, se asevera que el Certificado Medio Ambiental del Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) No. CM-PT-04-0061-2011, correspondiente al vehículo que ampara la DUI No. 2011-543-C-1931, marca Volvo, tipo FL-7, clase Camión Hormigonero, modelo 1996, no existe ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, por lo que se presume la comisión del delito de falsificación, de acuerdo a la valoración y liquidación de tributos se establece que el valor de en Aduana de la mercancía asciende al importe equivalente a Bs 185.711.00.

Que realizada la notificación y concluido el término probatorio establecido en el art. 98 del Cód. Trib., se asevera en la Resolución que no se presentó pruebas de descargo por parte del señor Juan Quispe Laura.

Ante tales antecedentes la Administración Aduanera declara probada la comisión de la contravención aduanera de Contrabando en contra de Juan Quispe Laura.

Debidamente notificado el Sujeto Pasivo con la Resolución Sancionatoria, éste mediante memorial de 21 de enero de 2013, interpone en contra de la misma Recurso de Alzada que es resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca por Resolución N° ARIT/CHQ/RA 0118/2013, que resolvió Anular la Resolución Sancionatoria, notificadas las partes con dicha determinación, la Administración Aduanera interpuso Recurso Jerárquico, en atención a dicho recurso la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1255/2013, la cual Confirma la Resolución de Recurso de Alzada, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

#### V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-037/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración

Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-037/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3 señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB – potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.



Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1255/2013 de 07 de agosto, es correcta.

#### IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno a la entidad actora, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de Diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 23 de obrados, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. N° 1255/2013 de 7 de agosto pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



162

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

#### SENTENCIA

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs., de 41 a 46 vta., interpuesta por Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en calidad de Gerente Regional Potosí a.i. dependiente de la Aduana Nacional, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1269/2013, pronunciada el 07 de agosto, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 53 a 56 vta.; réplica de fs. 75 a 76; dúplica a fs. 102 a 103; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

#### I. Contenido de la demanda.

##### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que el 25 de mayo de 2012, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C003/2012 se solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) “SAA SRL” la remisión de la Declaración Única de Importación (DUI) 2011/543/C-2192.

El 06 de junio de 2012, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C005/2012 se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0099-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUI 2011/543/C-2192 remitido a la Unidad de Fiscalización.

En 01 de julio de 2012, la ADA "SAA SRL", remitió a dicha Unidad la DUI 2011/543/C-2192.

El 04 de julio de 2012 se remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, señalando que los certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de sus archivos IBMETRO-Central La Paz, no tienen el sello del técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera Avaroa, puesto que la fecha de emisión en el certificado, el Técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO por tanto los certificados detallados no tienen validez porque no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por IBMETRO, por lo que la ADA "SAA SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-2192 de 18/11/2011 presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos (sustancias dañinas a la capa de ozono y gases de escape) de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos u aprobados por la legislación nacional vigente.

El 28 de septiembre de 2013 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-047/2012, identificando como persona sindicada a la importadora Libna Giovana Aranda Zuñavi con número de NIT 3608828012, domiciliada en barrio Villa Fátima c/2 esq. 9 N° 38 Noroeste Oruro.

En 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-17/2012, que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi conforme el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, disponiendo según el art. 181-II del citado cuerpo legal la sanción económica de una multa, igual al 100 % del valor de la Mercancía objeto de contrabando, que asciende a Bs 87.548.00.

### I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional refutando la fundamentación de la AGIT respecto a la aplicación del Procedimiento de Control Diferido Regular; señala que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula décima sexta de las disposiciones adicionales de la L. N° 317 se procedió a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AR-047/2012 de la DUI 2011/543/C-2192 de 07 de octubre de 2011, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Posteriormente realiza una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L. N° 1990-Ley General de Aduanas (LGA); 65 y 148 del CTB; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), para continuar señalando que el art. 48 del D.S. N° 27310 indica que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continúa manifestando que, por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tal es el art. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010 y que en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reitera que en el procedimiento de Control Diferido Regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO fue presentado como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el 03 y el técnico que firma no se encontraba en sus funciones, tampoco detallan el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Concluye señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1269/2013, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-POTPI N° 17/2012 de 27 de diciembre.

## II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 16 de mayo de 2014, que cursa de fs. 53 a 56 vta., y señala lo siguiente:

Que, previa descripción de los antecedentes administrativos del presente caso hasta la emisión de la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, señala que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la RD N° 01-004-09 no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, conforme el numeral 4-3 – Conclusión del Control Diferido Regular demuestra que el objetivo específico del Procedimiento de Control Diferido, es el de comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se dilucidan por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Continúa indicando que, la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi, sin observar las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, porque al emitir la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, ésta conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-047/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera deba concluir con el Procedimiento de Control Diferido y elevar el Informe para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finaliza señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1269/2013 de 07 de agosto.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI's a la ADA "SAA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo.

2. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida.

3. El 06 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la AN, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, por lo que IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que de la revisión de los mismos emitidos en Oficina central, Regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los códigos y número proporcionados no están registrados en los archivos y base de la información del IBMETRO, y los funcionarios que figuran y firman dichos certificados no estaban en funciones en las fechas de emisión indicadas.

4. El 27 de septiembre de 2012, La Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-084/2012 que indica que corresponde la anulación de la DUI-C-2192, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO.

5. El 24 de octubre 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con el Acta de Intervención Contravencional AN-ARPTS-UFIPR-AL-047/2012 de 28 de septiembre, emitida en contra suya y en contra de los que también corresponda, en la que concluyó que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, determinó un total de tributos de 10.647,00 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos.

6. El 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-17/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs 87.548.00.- también dispuso la ejecución tributaria la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención, la procedencia de la anulación de la DUI C-2192 de 18 de noviembre de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

7. El 21 de enero de 2013, Libna Giovana Aranda Zuñavi interpuso recurso de alzada (fs. 7 a 9, y 18 del Anexo 1) contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-17/2012, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0114/2013 de 13 de mayo, que anuló la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-17/2012 de 27 de diciembre; conforme el art. 212-I-c) de la L. N° 3092.

8. Contra dicha Resolución, el 04 de junio de 2013 la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional interpuso recurso jerárquico (fs. 89 a 93 del Anexo 1), resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1269/2013 de 7 de agosto, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada citada; en consecuencia, se anula obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-047/2012 de 28 de septiembre, inclusive, debiendo la Administración Aduanera, concluir el Procedimiento de Control Diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una Fiscalización mediante Orden de Fiscalización; conforme el art. 212-I-b) de la L. N° 3092 (Título V del CTB). Por consiguiente, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional interpuso de la presente demanda contenciosa administrativa.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

10. Concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 104 de obrados.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-047/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-047/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

VI. Análisis de las problemática planteada.

VI. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del RCTB, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de

Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. prevé: “si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del CTB (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la LGA (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4-3 señala: “A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del DS N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB – potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1269/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs., de 41 a 46 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1269/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava por emitir voto disidente, asimismo, no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



162 A

Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: La Paz

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 32, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1446/2013 de 13 de agosto (fs. 4 a 20 y vta.), el memorial de contestación de fs. 91 a 95, la réplica de fs. 109 a 112 y vuelta, la dúplica de fs. 117 a 118, la notificación mediante edicto al tercero interesado practicado el 20 de enero de 2017, cursante a fs. 200 a 205 y vuelta y demás antecedentes del proceso.

**I. Contenido de la demanda:**

Que Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en su condición de Gerente Distrital La Paz I a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0506-13 de 4 de octubre (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 23 a 32, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 2 de la L. N° 3092 de 7 de julio de 2005, 70 de la L. N° 2341, 778 y 779 del Cód. Pdto. Civ., y la S.C. N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1446/2013 de 13 de agosto.

1.- Que conforme se desprende de fs. 18 a 19 de los antecedentes administrativos, la Administración Tributaria mediante Auto Administrativo con CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/AA/196/2012 de 14 de junio, quiso cumplir con el debido proceso y la seguridad jurídica, y procedió a anular diligencias notificadoras de la orden de verificación, nulidad que fue causada por una presunta suplantación de identidad efectuada por Luís Valerio Escobar Ponce.

2.- Que posteriormente, en virtud a la potestad que posee la administración tributaria, se notificó a Antonio René Bernal Tipo con la Orden de Verificación N° 0011OVE01311 de 14 de junio de 2012, comunicándole que sería sujeto de un proceso de determinación, indicándole mediante formulario de requerimiento F: 4003, número 111646 de 14 de junio de 2012, que presente hasta el 20 de junio de 2012, las declaraciones juradas IVA e IT, libros de compra y venta IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal IVA, extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos documentado, Estados Financieros de las gestiones 2008 y 2009, Plan de Código de Cuentas Contables, Libros de Contabilidad (Diario y Mayor), Kárdex de productos importados y terminados, inventario de productos terminados y otros, para determinar con objetividad el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los hechos y elementos relacionados con el débito fiscal del IVA y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada, por el periodo fiscal de junio de 2008, provocando que el contribuyente presente parte de esta documentación, labrándose en tal razón dos actas de acciones u omisiones Formulario 7507, declarando por una parte que no llevó contabilidad en el periodo de junio de 2008, sin realizar inventarios y por otra, en relación al papel importado, que lo comercializó sin darle valor agregado en el mismo periodo que realizó la importación, asimismo se verificó una inspección ocular, obteniendo fotografías impresas en tres hojas y se elaboró un acta de acciones u omisiones Formulario 7507, todas firmadas por el contribuyente, fiscalizador y un testigo de actuación.

3.- Que como resultado del proceso de verificación, correspondiente a la Orden de Verificación N° 0011OVE01311, en función a la información obtenida de la base de datos corporativa del Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria (SIRAT-2), a todos los procedimientos aplicables y a la documentación proporcionada por el contribuyente, se detectó que no determinó correctamente los impuestos conforme a Ley, así como que incurrió en incumplimiento a deberes formales, evidenciándose que no presentó de forma completa la documentación solicitada mediante Requerimiento N° 111645 (F-4003) y que no habilitó sus libros contables de acuerdo a la norma específica, elaborándose en consecuencia los Formularios N° 7013, las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00042288 y 00042289, ambas de 25 de junio de 2012, sancionando al contribuyente por el primer incumplimiento con 1.500 UFV, y por el segundo con 500 UFV.

4.- Que mediante Informe Final de Fiscalización con Cite: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/2099/2012 de 25 de julio, se sugirió la emisión de la vista de cargo, procediéndose a emitir la misma con Cite: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/372/2012 de 25 de julio, la cual fue notificada al contribuyente para que en el plazo de 30 días corridos formule descargos y presente prueba referida al efecto. Posteriormente mediante Informe Cite: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/4509/2012 de 14 de noviembre, se procedió a ratificar y confirmar el reparo y la calificación de la conducta determinada, realizando el dictamen de calificación de conducta con N° 808/2012 de 26 de diciembre, tipificando el actuar del contribuyente como omisión de pago por el IVA e IT del periodo fiscal de junio de 2008, ya que al no pagar la deuda tributaria, adecuó su conducta a lo prescrito por el art. 165 de la L. N° 2492, sancionándole con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria, finalizando el procedimiento con la emisión de la R.D. N° 857/2012 con Cite: SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/RD/857/2012.

5.- Que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, emitió el Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0637/2013, que revocó totalmente la resolución determinativa, provocando que la administración tributaria interponga recurso de jerárquico contra la resolución de alzada, que fue resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1446/2013 de 13 de agosto, que anuló la resolución de Alzada hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/372/2012 de 25 de julio, disponiendo que la administración tributaria exponga de forma precisa el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA e IT del periodo fiscal de junio de 2008.

**I.2. Fundamentos de la demanda.**

I.2.1.- La administración tributaria señaló que la resolución de recurso jerárquico no se ajustó a los preceptos legales de la justa y legal R.D. N° 857/2012 de 26 de diciembre, expresando los agravios sufridos de la siguiente manera:

A.- Manifestó que el procedimiento de determinación se realizó en base a la información proporcionada por el propio contribuyente, respetando los derechos, reglas, principios y garantías básicas fijadas en el orden jurídico nacional, actuando dentro los parámetros del derecho a la seguridad jurídica, aplicando objetivamente las normas jurídicas tributarias, teniendo el contribuyente conocimiento pleno de

cuáles eran sus derechos y obligaciones. Continuó refiriendo que la proporcionalidad, transparencia, control y sencillez administrativa, fueron los principios constitucionales vivificadores del proceso de determinación que se llevó a cabo sobre las obligaciones del contribuyente, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las mismas, relativas al IVA e IT, correspondientes al periodo fiscal de junio de 2008, aplicando las facultades de los arts. 21, 66 y 100 de la L. N° 2492, el método de determinación establecido en el art. 43-I del Cód. Trib., es decir sobre base cierta, tomando en cuenta la información y los documentos que permitieron conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, utilizando las formas de determinación dispuestas en el art. 93 del mismo Código, determinando la deuda tributaria por una parte de oficio y por otra flanqueando sus alcances al periodo fiscal de junio de 2008, constituyéndose una determinación de carácter parcial.

B.- Señaló que la administración tributaria emitió la resolución determinativa cumpliendo los requisitos establecidos en los arts. 99 del Cód. Trib., 19 del D.S. N° 27310 y 18 inc. 3 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, señalando con claridad lo acontecido en el proceso de verificación, los motivos por lo que se determinaron adeudos tributarios a favor del Fisco y la normativa en la que se funda, por lo que la interpretación de la instancia jerárquica, respecto a que no se habrían especificado las normas tributarias sobre las que se funda la resolución determinativa, es errónea, puesto que los detalles de la información obtenida se encuentran en la vista de cargo y en los antecedentes administrativos a los que el contribuyente tenía acceso libre, siendo una resolución determinativa válida, no existiendo indefensión, toda vez que se notificó personalmente al contribuyente con la vista de cargo, otorgándole 30 días para sumir defensa, en los cuales no presentó ningún descargo, teniendo conocimiento pleno de la acción iniciada en su contra, dejando de intervenir en él por su propia voluntad, provocando su propia indefensión.

C.- Acusó que frente a la ilegal pasividad del contribuyente para entregar la documentación requerida, la administración tributaria tuvo que acudir a la información remitida por la Aduana Nacional de Bolivia para establecer los reparos, estableciéndose a través de la Declaración Única de Importación N° C-3577 que se importó papel Bond y la declaración jurada del valor en Aduana de 16 de julio de 2008, la cantidad y su valor FOB en dólares, documentación que fue valorada integralmente, la cual no constituye toda la información, puesto que con el propósito de contar con más elementos se labró el acta de acciones u omisiones Form. 7507, cursante de fs. 26 a 28 de los antecedentes administrativos, donde el contribuyente afirmó en las respuestas 13, 14 y 15 que los márgenes de utilidad están entre 10 y 12%, y que las importaciones son mensuales, y que comercializó papel sin dar valor agregado respaldado por facturas de ventas en el mercado nacional, así como que el producto importado lo comercializó en el periodo que realizó la importación, afirmaciones que fueron firmadas por el contribuyente, como por el fiscalizador y el testigo de actuación sin que medie presión alguna, convirtiéndose esta acta en prueba conforme lo dispone el art. 77-III de la L. N° 2492.

Refirió que el acta de acciones u omisiones, no tiene un carácter informativo y que esto no fue considerado por la autoridad demandada, violando el art. 77, parág. III de la L. N° 2492, aclarando que el acta fue labrada después de que la administración tributaria le informara al contribuyente que todos los aspectos señalados en aquel documento iban a ser considerados conforme al parág. III del art. 77 de la L. N° 2492, quien después de leer su contenido firmó, aclaró y sentó su número de cédula de identidad, manifestando su conformidad, libre de cualquier vicio del consentimiento, constituyendo una confesión espontánea, conforme al parág. II del art. 404 del Cód. Pdto. Civ., concordante con el artículo 1321 del Cód. Civ., aplicables a la materia en cumplimiento a los arts. 5-II, 77-I y 215 del Cód. Trib.

Indicó que se evidencia a fs. 24 de los antecedentes administrativos, el acta de recepción de documentos, donde el contribuyente presentó declaraciones juradas formularios 200 y 400, libro de ventas y compras IVA correspondientes al periodo fiscal de julio de 2008, declaración única de importación C-3577 más documentación asociada a la importación, notas fiscales, comprobante de pago IT FIE y boleta de pago F-1000, además de labrarse el acta de acciones u omisiones FORM-7507 "cuestionario y relevamiento de información financiera", por lo que en busca de un procedimiento correcto, se acudió a la información contenida en el GAUS-Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria-SIRAT II del Servicio de Impuestos Nacionales, "Consultas Dosificación", que goza de validez probatoria conforme lo disponen los arts. 77, parág. II de la L. N° 2492 y 7 del D.S. N° 27310, desarrollándose los procedimientos de verificación de dosificación de facturas de ventas realizadas por el contribuyente, relevamiento de información y verificación de las declaraciones juradas formularios 200 y 400, verificación de los ingresos percibidos según facturas por servicios prestados, verificación de libros de ventas con facturas sujetas a débito fiscal, verificación de ventas informadas, comparación de los ingresos declarados con los ingresos determinados según fiscalización, verificación de ingresos por ventas realizadas según información de las importaciones realizadas en el periodo verificado, confrontación de los ingresos determinados según fiscalización con el importe de ventas expuestos en las declaraciones juradas, realizando la determinación del IVA e IT a favor del Fisco, encontrándose en la Declaración Única de Importación N° C-3577 de 16 de julio de 2008, que se importó 3.136 resmas de papel bond en hojas de 57 gramos formato 67x87 cm, y a través del relevamiento a los precios de los productos vendidos descritos en las facturas de venta emitidas, se constató el precio unitario de Bs 230.- por resma y en el comprendido de que el contribuyente declaró que no llevaba inventarios, kárdex, ni contables de los productos importados y que comercializa papel sin dar valor agregado en el mismo periodo que realiza la importación, se determinó el importe de ingresos por ventas de papel que alcanza a un total de Bs 721.280.- en el periodo julio de la gestión 2008.

Señaló que la administración tributaria utilizó el procedimiento para la determinación de ventas, en mérito a la inexistencia de inventarios, kárdex y registros contables de los productos importados, evidenciando que el contribuyente obtuvo ingresos percibidos en el periodo julio de la gestión 2008, por un importe de Bs 721.280; registrado en el rubro C) casilla código 13 del Form 200 asimismo registro el importe de Bs 37.115; existiendo una diferencia a favor del Fisco en impuesto determinado de Bs 684165; estableciéndose que el contribuyente sobre valúo el crédito fiscal del periodo de junio de 2008, demostrándose que la vista de cargo que fundamenta la resolución determinativa, contiene fundamentación técnica de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación, cumpliendo los requisitos dispuestos por el art. 96 de la L. N° 2492, determinando la deuda conforme al art. 19 del D.S. N° 27310.

Refirió que la autoridad demandada, equivocadamente señaló que la aplicación de la base cierta suponía contar con información no solo sobre la importación realizada, sino sobre el momento de su transferencia, aspecto con el que cuenta, porque es el propio contribuyente

quien declaró como se evidencia a fs. 27 de los antecedentes administrativos, en el punto 15, que no llevó registro de control de inventario y que el producto importado lo comercializó en el periodo que realizó la importación, por lo que se constata el perfeccionamiento del hecho generador según el art. 4-a) de la L. N° 843, conforme se evidencia de las declaraciones únicas de importación y el acta de acciones u omisiones de 20 de junio de 2012, donde el contribuyente declaró que comercializó papel sin darle valor agregado en el periodo en que realiza la importación, denotando su habitualidad, que bajo el art. 2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0043-05 debe ser calificada, razonamiento concordante con el art. 17 de la L. N° 2492, determinándose por concepto de IVA omitido a favor del Fisco del periodo de julio de 2008, la suma de Bs 684.165; y de conformidad a los arts. 72, 74, 75 de la L. N° 843 y 2 inc. b) del D.S. N° 21532, un reparo de IT del mismo monto, no existiendo duda que el proceso de determinación se realizó sobre base cierta.

Mencionó que la resolución determinativa no es un acto independiente, sino el resultado de un conjunto de actos dirigidos a comprobar y valorar los elementos de un hecho imponible, por lo que debe considerarse todo el proceso determinativo y no solo la resolución determinativa como documento independiente, revisando todos los elementos probatorios que han sido ofrecidos por la administración tributaria, no procediendo la nulidad de obrados por cuanto el art. 36 de la L. N° 2341, solo permite la nulidad cuando exista indefensión del contribuyente o cuando el acto carezca de los requisitos para alcanzar su fin, aspectos que no se evidencian en el presente caso, puesto que el contribuyente tuvo la oportunidad de asumir defensa y presentar descargos.

D.- Acusó que la Resolución Jerárquica, ignoró el principio interpretativo, y que no tomó en cuenta lo dispuesto por el art. 410-II de la C.P.E., que dispone la supremacía constitucional, y menos el art. 323 de la misma Constitución que señala que la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria, es decir que, primero la autoridad demandada no interpretó la norma aplicable al caso concreto conforme la Constitución Política del Estado, y segundo que dicha labor interpretativa desconoce muy peligrosamente los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, generando indebidos privilegios en favor del contribuyente, excluyéndolo del resto de los contribuyentes, originándose una completa y total desigualdad.

E.- Señaló que la resolución impugnada no contiene fundamentación, ya que lo único que hizo la autoridad demandada es anular obrados hasta la vista de cargo, sin la menor consideración de la norma jurídica tributaria aplicable al caso y especialmente sin atender la confesión realizada por el contribuyente, aspectos que denotan la falta de cuidado con la que se actuó, sin tomar en cuenta lo vertido por la administración tributaria.

F.- Finalmente indicó que se debe tener presente que se presume la legalidad y la buena fe de las actuaciones de la Administración Tributaria, tal como dispone el art. 28, inciso b) de la L. N° 1178, concordante con el art. 65 de la L. N° 2492, siendo las actuaciones realizadas dentro del marco del principio de buena fe.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda y la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1446/2013 de 13 de agosto, y que en consecuencia se mantenga firme y subsistente en su totalidad la Resolución Determinativa N° 00857/2012 de 26 de diciembre.

### II.- De la contestación a la demanda

Que se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a Antonio René Bernal Tipo, en su condición de tercer interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 91 a 95, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 89) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la parte demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que el enfoque desarrollado en la presente demanda, pretende inducir en error a este tribunal, por lo que cabe precisar lo siguiente:

Señaló que conforme los antecedentes administrativos, la administración tributaria, a momento de establecer precio unitario de venta, contaba con información referida en las facturas Nos. 209 y 212 y la declaración del sujeto pasivo expuesta en el acta de acciones y omisiones; y que aún cuanto a través del Requerimiento N° 111646, solicitó la presentación de documentación contable y específica referida a inventarios con el detalle de precio unitario, el contribuyente no presentó toda la documentación requerida, por lo que se labraron las actas de inexistencia de elementos, y cuestionario y relevamiento de información financiera, en los que el contribuyente declaró no contar con la documentación solicitados, y que los productos importados son vendidos con un margen de utilidad que oscila entre el 10% y 12%.

Que cuando Antonio Bernal Tipo presentó parcialmente la documentación, la administración tributaria contaba con los documentos e información suficiente, ya que en virtud a la declaración del propio contribuyente pudo establecer que la mercadería importada fue comercializada en el mismo periodo, por ello se pudo determinar la obligaciones tributarias correspondientes al IVA el IT del julio de 2008 sobre base cierta, no realizando una determinación sobre base presunta como pretende el contribuyente, que la información proporcionada por el



Sujeto Pasivo que consta en la actas de acciones u omisiones-firmadas por el sujeto pasivo, están de acuerdo con lo previsto por el parág. III del art. 77 de la L. N° 2492.

Manifestó que de la revisión de la Vista de Cargo N° Cite: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/372/2012, se observa que si bien la misma expone los requisitos esenciales previstos en el art. 18 del D.S. N° 27310, la compulsas de los hechos descritos en la vista de cargo para la determinación de los ingresos no declarados, los papeles de trabajo cursantes a fs. 44-46 y 48 de antecedentes administrativos y la información contenida en el acta de acciones u Omisiones se advierte imprecisiones respecto a la determinación del precio unitario de los productos, ya que según los papeles de trabajo la administración tributaria consideró la venta efectuada según Facturas Nos. 209 y 212, por lo que no se realizó el detalle de la documentación que le permitió el cálculo del precio unitario.

Señaló que conforme al artículo 96 de la L. N° 2492, la vista de cargo contiene los hechos y antecedentes que sustentan la resolución determinativa, de la revisión de este acto se evidencia que si bien expone el procedimiento para la determinación de ingresos y la documentación considerada para tal efecto, sin embargo, mantiene las impresiones advertidas en la vista de cargo.

Finalmente indicó, que en cuanto se debe presumir la legalidad y buena fe de los actos de la Administración Tributaria, corresponde aclarar que según los arts. 28-b) de la art. 11 y 65 del Cód. Trib. boliviano, se refiere a la presunción de legalidad de los actos de la administración tributaria, presunción que en el proceso de impugnación seguido ante la ARIT y la AGIT.

#### II.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1446/2013 de 13 de agosto.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la administración tributaria presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 109 a 112 y vta., en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la réplica a través de providencia de fs. 114, dando lugar a que la autoridad demandada presente la réplica a fs. 117 y vta., en el que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 212, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad general de impugnación tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 15 de junio de 2012, la Administración Tributaria notificó de forma personal a Antonio René Bernal Tipo con la Orden de Verificación N° 0011OVE01311 (fs. 22 del anexo 2), cuyo alcance comprende la verificación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada del periodo fiscal de julio de 2008, asimismo mediante Requerimiento N° 111646 (fs. 23 del anexo 2), solicitó la presentación en original y fotocopia de las declaraciones juradas, Form. 200 y 400, Libro de Compras y Ventas IVA, Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobante de ingresos documentado, estados financieros gestiones 2008 y 2009, Plan de Código de Cuentas Contables, Libros de Contabilidad (Diario y Mayor), Kardex, productos importados y terminados, inventarios, productos terminados, declaraciones únicas de importación con documentación, registros contables, movimiento de materia prima en proceso y/o terminados, contratos con proveedores.

III.2.- Que el 20 de junio de 2012, el contribuyente presentó documentación según acta de recepción (fs. 13 del Anexo 2). En la misma fecha la administración tributaria notificó personalmente al contribuyente con el acta de acciones u omisiones-inexistencia de elementos (fs. 14 a 16 del anexo 2), emitida en virtud a la falta de presentación de parte de la documentación solicitada al sujeto pasivo, observando que el contribuyente no llevó contabilidad en los periodos de abril de 2008 a marzo de 2009.

III.3.- Que el 26 de junio de 2012, la Administración Tributaria labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 42288 y 42289 (fs. 99 a 101 del Anexo 2), por el incumplimiento de deberes formales relacionados a la entrega de toda la documentación durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación y control en los plazos, formas, medios y lugares establecidos, y a la habilitación de libros contables, contravenciones sancionadas con 1.500 UFV y 500 UFV, respectivamente.

III.4.- Que el 25 de julio de 2012, la administración tributaria emitió el informe final Cite: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/2099/2012 (fs. 107 a 117 del anexo 2), el cual como resultado del proceso de verificación, estableció ingresos no declarados por la venta de papel, a partir de la información de la importación realizada en el periodo de junio 2008, del que surge una deuda tributaria que alcanza a Bs 337.407.- equivalentes a 190.877 UFV que incluye impuesto omitido IVA e IT, intereses, sanción preliminar por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.

III.5.- Que el 4 de octubre de 2012, la administración tributaria notificó mediante cédula al contribuyente con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/372/2012 de 25 de julio (fs. 119 a 126 del anexo 2), la cual estableció la liquidación previa de la deuda tributaria sobre base cierta, correspondiente al periodo fiscal de julio 2008, en un monto de Bs 337.407.- equivalentes a 190.877 UFV, importe que incluye impuesto omitido IVA e IT, intereses, sanción preliminar por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales, otorgando al contribuyente un plazo de 30 días para la presentación de descargos.

III.6.- Que el 14 de noviembre de 2012, la administración tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/INF/4509/2012 (fs. 137 a 138 del anexo 2), en el cual se estableció que el contribuyente no formuló ni presentó documentación de descargo, por lo que ratificó y confirmó el reparo, así como la calificación de la conducta, aspectos que fueron determinados en la vista de cargo.

III.7.- Que el 14 de febrero de 2013, la administración tributaria notificó de forma personal al contribuyente con la R.D. N° 857/2012 de 26 de diciembre (fs. 145 a 154 del anexo 2), determinando de oficio sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente, por un monto total de 197.507 UFV, equivalentes a Bs. 355.462, importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por la contravención tributaria de omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales correspondientes al IVA e IT del periodo fiscal de junio de 2008.

III.8.- Posteriormente, José Luis Jove Danschin en representación legal de Antonio René Bernal Tipo, mediante memorial de fs. 12 a 19 del anexo 1, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Determinativa N° 857/2012 de 26 de diciembre, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0637/2013 de 27 de mayo (fs. 61 a 74 y vta. del anexo 1), que resolvió revocar totalmente la Resolución Determinativa N° 857/2012 de 26 de diciembre, emitida por la Administración Tributaria, declarando prescrita la facultad de determinación y cobro del IVA e IT del periodo fiscal de junio de 2008, así como la facultad para imponer sanciones por incumplimiento a deberes formales establecida en el acta de contravenciones tributarias vinculadas a procedimiento de Determinación Nos. 42290 y 42291, debido a su inactividad por 4 años.

III.3.- Esta resolución de alzada, dio lugar a que la administración tributaria por memorial de fs. 78 a 80 y vuelta del anexo 1, interponga Recurso Jerárquico en su contra, el cual fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria que emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1446/2013 de 13 de agosto (fs. 124 a 140 y vta. del anexo 1), ANULANDO la Resolución ARIT-LPZ/RA 0637/2013 de 27 de mayo, hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/372/2012 de 25 de julio, a fin de que la Administración Tributaria exponga de forma precisa el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA y del IT del periodo fiscal de junio de 2008.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo al siguiente supuesto: 1) Si la autoridad demandada anuló incorrectamente la resolución de alzada ARIT-LPZ/RA 0638/2013 de 27 de mayo, disponiendo la emisión de una nueva Vista de Cargo que exponga de forma precisa el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA y del IT del periodo fiscal de junio 2008.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

##### V.1.- Análisis y fundamentación.

En principio, es necesario establecer nuevamente que se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste un juicio de puro derecho, en que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar únicamente el control judicial y de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad administrativa demanda.

En ese sentido, estando identificada la controversia de la demanda, éste Tribunal tiene la obligación de revisar las actuaciones realizadas en sede administrativa que llegan a su conocimiento, a fin de establecer la existencia o no, de irregularidades procesales en la tramitación de los procesos administrativos, conforme establece el art. 17 de la L. N° 025 (Ley del Órgano Judicial), para determinar si correspondiere, cuando el acto lesione la garantía constitucional del debido proceso, el derecho a la defensa o el derecho a la seguridad jurídica, haciendo insubsanables las consecuencias materiales y jurídicas del mismo, la nulidad de obrados como remedio procesal necesario para la reparación del vicio procesal.

Ahora bien, se tiene que la congruencia de las resoluciones administrativas, se encuentra relacionada con el debido proceso, que en su triple dimensión está reconocido en la Constitución Política del Estado, que lo consagra como un principio, un derecho fundamental y una garantía jurisdiccional, aspecto que encuentra connotación en su vertiente de la debida fundamentación y congruencia en las resoluciones, ya que esta última debe plasmar la conformidad en el contenido de la resolución misma, que a su vez responde a la concordancia con los antecedentes (hechos acontecidos), la norma a ser aplicada y la determinación a ser asumida, aspecto primordial que debe contener cada resolución independientemente que sea jurisdiccional o administrativa.

Al respecto el Tribunal Constitucional Plurinacional, mediante la S.C.P. N° 1439/2013 de 19 de agosto de 2013, ha señalado: "Con relación a la congruencia, la jurisprudencia constitucional señaló que: 'abarca dos ámbitos, el primero referido a la unidad del proceso; es decir, la coherencia y vínculo que debe existir entre una resolución y otra dentro de un mismo proceso, y el segundo en cuanto a la consideración y resolución de todos los puntos puestos a consideración del juzgador, lo que significa que también debe existir coherencia y unidad de criterio dentro de una misma resolución, dado que la misma debe guardar correspondencia con todo lo expuesto a lo largo de su contenido, caso contrario carecería de consecuencia, siendo inviable que luego de analizar determinados hechos se llegue a resultados distintos, vulnerando la construcción jurídica que toda resolución debe tener en aplicación y resguardo del debido proceso' (SS.CC. Nos. 1009/2003-R y 0639/2011-R, citados a su vez por las SS.CC.P. Nos. 0099/2012 y 2028/2012). En esa línea jurisprudencial, la congruencia responde a la estructura misma de una resolución, por cuanto expuestas las pretensiones de las partes traducidas en los puntos en los que centra una acción o recurso, la autoridad competente para resolver el mismo está obligada de contestar y absolver cada una de las alegaciones presentadas y además de ello, debe existir una armonía lógico-jurídica entre la fundamentación y valoración realizadas por el juzgador y la decisión que asume".

Asimismo, el art. 211 de la L. N° 2492, respecto al contenido de las resoluciones y su sustento en los hechos sucedidos en cada caso concreto, señala: "I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del superintendente tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas. II. Las resoluciones precedidas por audiencias públicas contendrán en su fundamentación, expresa valoración de los elementos de juicio producidos en las mismas. III. Las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho, aplicable que justifiquen su dictado; siempre constará en el expediente el correspondiente informe técnico jurídico elaborado por el personal técnico designado conforme la estructura interna de la superintendencia, pudiendo el superintendente tributario basar su resolución en este informe o apartarse fundamentadamente del mismo".

De la lectura minuciosa de los reclamos planteados por la administración tributaria en su recurso jerárquico (fs. 78 a 80 y vta. del anexo 1), y de lo resuelto por la autoridad demandada a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1446/2013 de 13 de agosto (fs. 4 a 20 y vta. del expediente), se advierte que la administración tributaria solo realizó reclamos relacionados con la prescripción que habría dispuesto la instancia de alzada, los cuales fueron resueltos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sin embargo se evidencia también, que la autoridad demandada luego de emitir pronunciamiento de fondo sobre la prescripción, incorrectamente ingresó a resolver aspectos de forma, mismos que no fueron planteados en el recurso jerárquico, y que solo habrían sido mencionados en el memorial de alegatos presentado por el contribuyente, por lo que la autoridad demandada, si bien evidenció algún vicio de nulidad dentro el procedimiento administrativo, a efectos de garantizar el debido proceso, debió anular obrados sin realizar pronunciamiento alguno respecto al tema de fondo (prescripción), situación que en el presente caso no sucedió, toda vez que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de manera equivocada emitió primeramente un criterio de fondo y luego erradamente anuló obrados al considerar la existencia de un vicio procesal, sin considerar que al encontrar alguna infracción en la forma, es innecesario entrar al fondo, siendo obligación de este Tribunal Supremo de Justicia corregir este error cometido por la autoridad demandada.

Así también, de la lectura de la demanda y de la contestación a la misma, se advierte que solo fueron demandados aspectos referentes al procedimiento de determinación, el cual a criterio de la administración tributaria habría sido correcto, por lo que no existiría ningún vicio de nulidad, sin embargo, de la lectura del memorial de contestación, se evidencia que la autoridad demandada realizó una copia de los fundamentos emitidos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1446/2013, argumentando sobre la prescripción, la cual no fue mencionada en la demanda instaurada por la administración tributaria, aspectos que demuestran la incongruencia con la que fue emitida la resolución impugnada, traída hasta esta sede jurisdiccional.

Consecuentemente, al ser evidente que la autoridad demandada se pronunció de manera errada sobre lo que fue impugnado en el recurso jerárquico, incurre en incongruencia con los datos del proceso administrativo, y en lugar de ejercer un efectivo control y revisión de la resolución de recurso de alzada, vulnera el derecho a la defensa y al debido proceso, así como el principio de congruencia, imposibilitando que este tribunal pueda ingresar al control de legalidad de los mencionados actos administrativos, toda vez que previamente debe sanearse el incorrecto procedimiento.

Por lo expuesto, al existir vicios de orden procesal, en aplicación de la S.C.P. N° 1439/2013, corresponde regularizar el procedimiento, debiendo la autoridad demandada emitir una nueva resolución con base a los fundamentos expuestos en la presente Sentencia y determinar lo que en derecho corresponda, emitiendo un nuevo pronunciamiento que dé respuesta fundamentada a todos los puntos reclamados en el recurso jerárquico (prescripción), o en su caso, si es necesario corregir el procedimiento, empero sin ingresar a emitir criterios de fondo, por lo que este Tribunal Supremo de Justicia debe disponer la nulidad de la resolución jerárquica impugnada.

Finalmente, resulta pertinente la aclaración que al tratarse de una Resolución anulatoria de obrados por vicios de procedimiento, no corresponde emitir mayores consideraciones de fondo.

#### V.4.- Conclusiones

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, siendo evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1446/2013 de 13 de agosto, vulneró el principio de congruencia, así como el derecho a la defensa y al debido proceso, este Tribunal dispone la nulidad de la Resolución impugnada, a efectos que la autoridad demandada emita una nueva resolución en el marco de los fundamentos expuestos en la presente sentencia.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, ANULA la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1446/2013 de 23 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y dispone que dicha autoridad, pronuncie una nueva resolución que guarde el principio de congruencia, conforme al razonamiento de la presente resolución.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina al haberse constituido en Primera Relatora por tanto queda constancia de voto disidente. No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Primera Magistrada Relatora: Dra. Maritza Suntrura Juaniquina.**

**Segundo Magistrado Relator: Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



163

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs., de 40 a 45 vta., interpuesta por Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en calidad de Gerente Regional Potosí a.i. dependiente de la Aduana Nacional, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1263/2013, pronunciada el 07 de agosto, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 69 a 72 vta.; réplica de fs. 76 a 77; dúplica a fs. 97 y vta.; apersonamiento del tercero interesado de fs. 101 a 106; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que el 25 de mayo de 2012, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C003/2012 se solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SAA SRL" la remisión de la Declaración Única de Importación (DUI) 2011/543/C-1930.

El 06 de junio de 2012, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C005/2012 se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0060-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUI 2011/543/C-1930 remitido a la Unidad de Fiscalización.

En 01 de julio de 2012, la ADA "SAA SRL", remitió a dicha Unidad la DUI 2011/543/C-1930.

El 04 de julio de 2012 se remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, señalando que los certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de sus archivos IBMETRO-Central La Paz, no tienen el sello del técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera Avaroa, puesto que la fecha de emisión en el certificado, el Técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO por tanto los certificados detallados no tienen validez porque no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por IBMETRO, por lo que la ADA "SAA SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1930 de 07/10/2011 presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos (sustancias dañinas a la capa de ozono y gases de escape) de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos u aprobados por la legislación nacional vigente.

El 28 de septiembre de 2013 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-036/2012, identificando como persona sindicada a la importadora Libna Giovana Aranda Zuñavi con número de NIT 3608828012.

En 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-12/2012, que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi conforme el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, disponiendo según el art. 181-II del citado cuerpo legal la sanción económica de una multa, igual al 100 % del valor de la Mercancía objeto de contrabando, que asciende a Bs.194.447.00.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional refutando la fundamentación de la AGIT respecto a la aplicación del Procedimiento de Control Diferido Regular; señala que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317 se procedió a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AR-036/2012 de la DUI 2011/543/C-1930 de 07 de octubre de 2011, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Posteriormente realiza una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L. N° 1990-Ley General de Aduanas (LGA); 65 y 148 del CTB; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), para continuar señalando que el art. 48 del D.S. N° 27310 indica que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continúa manifestando que, por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente valido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tal es el art. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010 y que en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reitera que en el procedimiento de Control Diferido Regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO fue presentado como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el 03 y el técnico que firma no se encontraba en sus funciones, tampoco detallan el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Concluye señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1263/2013, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-POTPI N° 12/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 16 de mayo de 2014, que cursa de fs. 69 a 72 vta., y señala lo siguiente:

Que, previa descripción de los antecedentes administrativos del presente caso hasta la emisión de la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, señala que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la R.D. N° 01-004-09 no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, conforme el numeral 4-3 – Conclusión del Control Diferido Regular demuestra que el objetivo específico del Procedimiento de Control Diferido, es el de comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Continúa indicando que, la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi, sin observar las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, porque al emitir la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, ésta conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención,

provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-036/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera deba concluir con el Procedimiento de Control Diferido y elevar el Informe para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finaliza señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

#### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1263/2013 de 07 de agosto.

#### III. Contestación del tercero interesado.

Libna Giovana Aranda Zuñavi, con memorial que cursa de fs. 101 a 106., se apersonó al proceso y haciendo un recuento de lo antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Aduanera señaló que respecto a las disposiciones legales vigentes a la fecha del despacho o trámite aduanero, estaba la RD 01-004-2009 de 12 de marzo de 2009.

Agregó que la Administración Aduanera, señaló que el trabajo es la consecuencia de la aplicación de una Fiscalización de Control Diferido; sin embargo, revisadas las disposiciones aprobadas por el Directorio de la Aduana Nacional, no encontró ninguna disposición.

Señaló que otra inconsistencia que encuentra radica en que la Administración Aduanera señaló que no es aplicable al presente caso por tratarse de una fiscalización de control diferido que es diferente en gran proporción de una fiscalización posterior, por lo que las notificaciones son plenamente válidas por haberse ajustado a la RD 01-004-2009 de 12 de marzo, que aprueba el procedimiento de control diferido, de cuya revisión concluyó que no se cumplieron los procedimientos establecidos; así por ejemplo, en dicho procedimiento no existe emisión de actas de intervención menos las resoluciones administrativas o sancionatorias.

Los actos citados no pueden ser realizados por la Administración Aduanera mediante el procedimiento de control diferido sino a través de una fiscalización aduanera posterior, que está prevista en la RD 01-008-11 de 22 de diciembre de 2011, donde se puede emitir el acta de diligencia, acta de infracción, vista de cargo, acta de intervención contravencional, resolución sancionatoria/final/auto administrativo. De otra manera, se vulneran los derechos del sujeto pasivo establecidos en la Carta Magna.

Manifestó su desacuerdo con la forma como fue realizado todo el trámite administrativo, al realizarse controles aduaneros incumpliendo las Resoluciones del Directorio de la Aduana Nacional. Transcribiendo la parte conclusiva del Informe AN-UFIPR-I-01179/2012, se preguntó qué pasaría si en el proceso penal se demuestra que el documento o certificación no es falso, qué ocurriría con la anulación de la DUI?, por tanto, existe una incongruencia cuando se ordenó anular después de ejecutoriada, a sabiendas que el proceso penal tiene otras fechas o plazos de ejecución con relación al ámbito tributario.

Apuntó que durante el proceso de control diferido regular, no corresponde emitir ninguna acta de intervención, lo que correspondía era que se solicite el inicio de fiscalización, entonces, existen inconsistencias e incongruencias que llevan a un error en las interpretaciones para su defensa porque como ciudadano importó un vehículo automotor bajo un principio de buena fe.

#### III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI's a la ADA "SAA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo.

2. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida.

3. El 06 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la AN, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, por lo que IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que de la revisión de los mismos emitidos en Oficina central, Regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los códigos y número proporcionados no están registrados en los archivos y base de la información del IBMETRO, y los funcionarios que figuran y firman dichos certificados no estaban en funciones en las fechas de emisión indicadas.

4. El 27 de septiembre de 2012, La Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-073/2012 que indica que corresponde la anulación de la DUI-C-1930, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO.

5. El 05 de diciembre 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con el Acta de Intervención Contravencional AN-ARPTS-UFIPR-AL-036/2012 de 28 de septiembre, emitida en contra suya y en contra de los que también corresponda, en la que concluyó que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, determinó un total de tributos de 23.897,26 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (las negrillas son nuestras).

6. El 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-12/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs.194.447,00.-, también dispuso la ejecución tributaria la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención, la procedencia de la anulación de la DUI C-1930 de 07 de octubre de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

7. El 21 de enero de 2013, Libna Giovana Aranda Zuñavi interpuso recurso de alzada (fs. 7 a 9, y 18 del Anexo 1) contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-12/2012, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0127/2013 de 13 de mayo, que anuló la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-012/2012 de 27 de diciembre; conforme el art. 212-I-c) de la L. N° 3092.

8. Contra dicha Resolución, el 04 de junio de 2013 la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1263/2013 de 07 de agosto, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada citada; en consecuencia, se anula obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-036/2012 de 28 de septiembre, inclusive, debiendo la Administración Aduanera, concluir el Procedimiento de Control Diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una Fiscalización mediante Orden de Fiscalización; conforme el art. 212-I-b) de la L. N° 3092 (Título V del CTB). Por consiguiente, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional interpuso de la presente demanda contenciosa administrativa.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

10. Concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 98 de obrados.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-036/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-036/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

VI. Análisis de las problemática planteada.

VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del RCTB, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4-2. Prevé: “si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del CTB (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la LGA (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4-3, señala: “A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB – potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1263/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs., de 40 a 45 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1263/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.





164

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 37 a 42 vta., interpuesta por Manuel Félix Sangueza Guzmán, en calidad de Gerente Regional Potosí a.i. dependiente de la Aduana Nacional, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1286/2013, pronunciada el 07 de agosto, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 96 a 100; no se hizo uso de la réplica conforme consta en el proveído de 27 de abril de 2015 de fs. 137; apersonamiento del tercero interesado de fs. 135 a 136; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que el 25 de mayo de 2012, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C003/2012 se solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SAA SRL" la remisión de la Declaración Única de Importación (DUI) 2011/543/C-1351.

El 06 de junio de 2012, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C005/2012 se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0026-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUI 2011/543/C-1351 remitido a la Unidad de Fiscalización.

En 01 de julio de 2012, la ADA "SAA SRL", remitió a dicha Unidad la DUI 2011/543/C-1351.

El 04 de julio de 2012 se remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, señalando que los certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de sus archivos IBMETRO-Central La Paz, no tienen el sello del técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera Avaroa, puesto que la fecha de emisión en el certificado, el Técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO por tanto los certificados detallados no tienen validez porque no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por IBMETRO, por lo que la ADA "SAA SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1351 de 15/07/2011 presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos (sustancias dañinas a la capa de ozono y gases de escape) de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos u aprobados por la legislación nacional vigente.

El 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-007/2012, identificando como persona sindicada al importador Limberth Carrasco Loayza con número de NIT 4425838010, domiciliado en calle 10 de Noviembre s/n, Quillacollo, Cochabamba.

En 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-080/2012, que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Limberth Carrasco Loayza conforme el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, disponiendo según el art. 181-II del citado cuerpo legal la sanción económica de una multa, igual al 100 % del valor de la Mercancía objeto de contrabando, que asciende a Bs 326.972.00.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional refutando la fundamentación de la AGIT respecto a la aplicación del Procedimiento de Control Diferido Regular; señala que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317 se procedió a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-07/2012 de la DUI 2011/543/C-1351 de 28 de septiembre de 2011, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Posteriormente realiza una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° (DS) N° 27310; 85 de la L. N° N° 1990-Ley General de Aduanas (LGA); 65 y 148 del CTB; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), para continuar señalando que el art. 48 del DS N° 27310 indica que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o

establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continúa manifestando que, por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tal es el art. 111-k) del RLG y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010 y que en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reitera que en el procedimiento de Control Diferido Regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO fue presentado como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el 03 y el técnico que firma no se encontraba en sus funciones, tampoco detallan el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión y el uso del certificado y no así la validez o no del mismo.

Concluye señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1286/2013, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS N° 80/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 10 de julio de 2014, que cursa de fs. 96 a 100, y señala lo siguiente:

Que previa descripción de los antecedentes administrativos del presente caso hasta la emisión de la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, señala que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la RD N° 01-004-09 no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, conforme el numeral 4-3 – Conclusión del Control Diferido Regular demuestra que el objetivo específico del Procedimiento de Control Diferido, es el de comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se dilucidan por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Continúa indicando que, la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional en contra de Limberth Carrasco Loayza, sin observar las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, porque al emitir la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, ésta conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-007/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera deba concluir con el Procedimiento de Control Diferido y elevar el Informe para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finaliza señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1286/2013 de 07 de agosto.

### III. Contestación del tercero interesado.

Limberth Carrasco Loayza, con memorial que cursa de fs. 135 a 136, se apersonó al proceso y señaló la falta de requisitos para interponer la demanda porque no precisa con certeza y claridad la vulneración de algún derecho, la ilegalidad del acto, transcribiéndose solamente los antecedentes de la Resolución Sancionatoria misma que fue anulada por la ARIT y AGIT.

Agregó que la Administración Aduanera, lo único que pretende es agotar todas las vías posibles, suponiendo que es con el afán solamente de evitar una responsabilidad a la función pública, actuando de manera irresponsable y haciendo perder el tiempo a sus autoridades.

Señaló que no se puede dejar de lado la justificación de la legalidad de la Resolución emitida por la por la ARIT, por lo que expone que lastimosamente importó un vehículo marca Volvo, camión hormigonero, modelo 1994, tipo F12, y para dicha importación contrató sus servicios de la ADA "SSA SRL", quien de acuerdo al art. 45-f) de la LGA, tiene la obligación de asesorar al importador para la correcta aplicación de la normativa, puesto que su persona no es EXPERTA en comercio exterior, motivo por el cual se contrató los servicios de la referida Agencia Despachante, quien se encargó de toda la tramitación.

Continuó señalando lo establecido en la Resolución Sancionatoria de la Importación DUI 2011/543/C-1351 y en la Resolución Jerárquica dictada por la AGIT, para concluir que de forma clara se puede determinar que la autoridad demandada realizó una correcta interpretación de la norma, máxime si evidenció que la aplicación del procedimiento de control diferido no puede concluir en una resolución sancionatoria, porque para ello es necesario un procedimiento de fiscalización, no así de control diferido, tal cual señala el art. 104 del CTB.

Manifestó su desacuerdo con la forma como fue realizado todo el trámite administrativo, puesto que los arts. 21, 100, 104 del CTB, 48 y 49 del D.S. N° 27310, señalan los aspectos que no puedan ser verificados durante las fases anteriores, deberán ser comprobadas en un Procedimiento de Fiscalización Posterior, por lo que, el procedimiento de Control Diferido aplicado a sus espaldas, no prevé su finalización mediante la emisión de actas de intervención y consiguiente resolución sancionatoria, al contrario, dicho procedimiento establece expresamente que de "encontrarse" alguna observación, los antecedentes deben ser remitidos a la Gerencia Nacional de Fiscalización a efecto de una fiscalización posterior, y la falta de cumplimiento de dichas normas le provocaron indefensión garantizado por la Constitución Política del Estado y ampliamente justificado por la AGIT en Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1286/2013 de 07 de agosto y en su respuesta a la presente demanda.

Finalizó manifestando que al momento de haberse realizado el control de la documentación para emitir la DUI no fueron observados por el técnico dependiente de la Aduana Regional Potosí, siendo responsables por su negligencia y después de varios años pretenden subsanar sus errores, llegando a causar un grave perjuicio económico al Estado Plurinacional de Bolivia, por lo que, la Aduana regional Potosí en su infundada demanda no cumple el requisito previsto en el art. 778 del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

### III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica.

### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI's a la ADA "SAA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo.

2. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida.

3. El 06 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la AN, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, por lo que IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que de la revisión de los mismos emitidos en Oficina central, Regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los códigos y número proporcionados no están registrados en los archivos y base de la información del IBMETRO, y los funcionarios que figuran y firman dichos certificados no estaban en funciones en las fechas de emisión indicadas.

4. El 27 de septiembre de 2012, La Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-044/2012 que indica que corresponde la anulación de la DUI-C-1351, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO.

5. El 05 de diciembre 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Limberth Carrasco Loayza con el Acta de Intervención Contravencional AN-ARPTS-UFIPR-AL-007/2012 de 28 de septiembre, emitida en contra suya y en contra de los que también corresponda, en la que concluyó que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, determinó un total de tributos de 36.528.30 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (las negrillas son nuestras).

6. El 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Limberth Carrasco Loayza con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-080/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs.290.283,00.-, también dispuso la ejecución tributaria la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención, la procedencia de la anulación de la DUI C-1351 de 15 de julio de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

7. El 23 de enero de 2013, Limberth Carrasco interpuso recurso de alzada (fs. 7 a 9 vta., y 17 del Anexo 1) contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPULPR-RS-080/2012, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0130/2013 de 13 de mayo, que anuló la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-080/2012 de 27 de diciembre; conforme el art. 212-I-c) de la L. N° 3092.

8. Contra dicha Resolución, el 04 de junio de 2013 la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional interpuso recurso jerárquico (fs. 92 a 96 del Anexo 1), resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1286/2013 de 07 de agosto, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada citada; en consecuencia, se anula obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-007/2012 de 28 de septiembre, inclusive, debiendo la Administración Aduanera, concluir el Procedimiento de Control Diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una Fiscalización mediante Orden de Fiscalización; conforme el art. 212-I-b) de la L. N° 3092 (Título V del CTB). Por consiguiente, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional interpuso de la presente demanda contenciosa administrativa.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1975.

10. Concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 137 de obrados.

#### V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-007/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-007/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### VI. Análisis de las problemática planteada.

##### VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del RCTB, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: “si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del CTB (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la LGA (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4-3, señala: “A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB – potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1286/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs., de 37 a 42 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1286/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



165

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 36 a 41 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1285/2013, pronunciada el 07 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 48 a 51 vta.; réplica de fs. 68 a 69.; dúplica a fs. 72 y vta.; memorial del tercero interesado de fs. 109 a 112 vta., decreto de fs. 148, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en calidad de Gerente Regional Aduana Potosí a.i. dependiente de la Aduana Nacional (AN), se apersona a este Tribunal, manifestando que el 13 de agosto de 2013, la administración que representa fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1285/2013, pronunciada el 07 de agosto de 2013 julio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por lo que dentro del plazo legal y en tiempo hábil, al amparo de los arts. 89 y 70 de la L. N° 2341 en concordancia con los arts. 327, 778 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., habiéndose agotado la vía administrativa, interpone la presente demanda contenciosa administrativa.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0012-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-218, a cuya consecuencia, en 04 de julio de 2012, IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-CE- 01272/12, dirigido al Director de Metrología. Legal, señalando que el certificado mencionado no existe y no está registrado en ninguno de sus archivos IBMETRO-Central La Paz, tienen código de recinto aduanero "01" cuando el código correcto y asignado en recinto Avaroa "03", no tienen el sello del técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera Avaroa, puesto que la fecha de emisión en el certificado, el Técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO por tanto el certificado detallado no tiene validez porque no cuentan con sello y firma del técnico autorizado y que ejerza funciones en IBMETRO, no detalla el número de factura emitida por IBMETRO que corresponde y hace referencia al servicio realizado, tampoco detalla el número de parte de recepción del recinto de frontera Avaroa que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado, no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO, por lo que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SSA SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-218 de 29 de enero de 2011 presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

El 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-0046/2012, identificando como personas sindicadas al importador Limberth Carrasco Loayza con número de Identificación Tributaria NIT 4425838010, domiciliado en calle 10 de Noviembre s/n, Quillacollo, Cochabamba.

En 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-021/2012, que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Limbert Carrasco Loayza, conforme el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, disponiendo según el art. 181-II del citado cuerpo legal la sanción económica de una multa, igual al 100 % del valor de la Mercancía objeto de contrabando, que asciende a Bs 60.574.00.

El 13 de mayo de 2013, la autoridad Regional de Impugnación Tributaria ARIT Chuquisaca, pronunció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0139 que resolvió anular la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional recurrida hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-0046/2012, resolución que recurrida en Recurso Jerárquico, motivó la Resolución AGIT-RJ N° 1285/2013, pronunciada el 07 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmando la Resolución de Alzada, anulando obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional inclusive.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Aduana Potosí de la AN refutando la fundamentación de la AGIT respecto a la aplicación del Procedimiento de Control Diferido Regular; señaló que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. 317, se procedió a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AR-0466/2012 de la DUI 2011/543/C-218 de 28 de septiembre 2012, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de

las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L. N° 1990-Ley General de Aduanas (LGA); 65 y 148 del CTB; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), indicó que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continuó manifestando que, por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI 2011/543&C-18, no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tal es el art. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010 y que en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO fue presentado como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el 03 y el técnico que firma no se encontraba en sus funciones, tampoco detallan el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su Resolución Jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1285/2013 de 07 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-021/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 15 de abril de 2014, que cursa de fs. 48 a 51 vta., señalando lo siguiente:

Previo descripción de los antecedentes administrativos del presente caso hasta la emisión de la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la RD N° 01-004-09 no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, conforme el numeral 4-3 – Conclusión del Control Diferido Regular demuestra que el objetivo específico del Procedimiento de Control Diferido, es el de comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la AN tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Arguyó que, la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional en contra de Limbert Carrasco Loayza, sin observar las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, porque al emitir la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, ésta conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-021/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera deba concluir con el Procedimiento de Control Diferido y elevar el Informe para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

#### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1285/2013 de 07 de agosto de 2013.

#### III. Contestación del tercero interesado.

Limberth Carrasco Loayza, con memorial que cursa de fs. 135 a 136, se apersonó al proceso y señaló la falta de requisitos para interponer la demanda porque no precisa con certeza y claridad la vulneración de algún derecho, la ilegalidad del acto, transcribiéndose solamente los antecedentes de la Resolución Sancionatoria misma que fue anulada por la ARIT y AGIT.

Agregó que la Administración Aduanera, lo único que pretende es agotar todas las vías posibles, suponiendo que es con el afán solamente de evitar una responsabilidad a la función pública, actuando de manera irresponsable y haciendo perder el tiempo a sus autoridades.

Señaló que no se puede dejar de lado la justificación de la legalidad de la Resolución emitida por la ARIT, por lo que expone que lastimosamente importó un vehículo marca Volvo, camión hormigonero, modelo 1994, tipo F12, y para dicha importación contrató sus servicios de la ADA "SSA SRL", quien de acuerdo al art. 45-f) de la LGA, tiene la obligación de asesorar al importador para la correcta aplicación de la normativa, puesto que su persona no es EXPERTA en comercio exterior, motivo por el cual se contrató los servicios de la referida Agencia Despachante, quien se encargó de toda la tramitación.

Continuó señalando lo establecido en la Resolución Sancionatoria de la Importación DUI 2011/543/C-1351 y en la Resolución Jerárquica dictada por la AGIT, para concluir que de forma clara se puede determinar que la autoridad demandada realizó una correcta interpretación de la norma, máxime si evidenció que la aplicación del procedimiento de control diferido no puede concluir en una resolución sancionatoria, porque para ello es necesario un procedimiento de fiscalización, no así de control diferido, tal cual señala el art. 104 del CTB.

Manifestó su desacuerdo con la forma como fue realizado todo el trámite administrativo, puesto que los arts. 21, 100, 104 del CTB, 48 y 49 del D.S. N° 27310, señalan los aspectos que no pueden ser verificados durante las fases anteriores, deberán ser comprobadas en un Procedimiento de Fiscalización Posterior, por lo que, el procedimiento de Control Diferido aplicado a sus espaldas, no prevé su finalización mediante la emisión de actas de intervención y consiguiente resolución sancionatoria, al contrario, dicho procedimiento establece expresamente que de "encontrarse" alguna observación, los antecedentes deben ser remitidos a la Gerencia Nacional de Fiscalización a efecto de una fiscalización posterior, y la falta de cumplimiento de dichas normas le provocaron indefensión garantizada por la Constitución Política del Estado y ampliamente justificado por la AGIT en Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1286/2013 de 07 de agosto y en su respuesta a la presente demanda.

Finalizó manifestando que al momento de haberse realizado el control de la documentación para emitir la DUI no fueron observados por el técnico dependiente de la Aduana Regional Potosí, siendo responsables por su negligencia y después de varios años pretenden subsanar sus errores, llegando a causar un grave perjuicio económico al Estado Plurinacional de Bolivia, por lo que, la Aduana regional Potosí en su infundada demanda no cumple el requisito previsto en el art. 778 del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

#### III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: saa-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 14 a 15 Anexo 2).

2. El 06 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la AN, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, por lo que IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que de la revisión de los mismos emitidos en Oficina central, Regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los códigos y número proporcionados no están registrados en los archivos y base de la información del IBMETRO, y los funcionarios que figuran y firman dichos certificados no estaban en funciones (fs. 24 a 31 Anexo 2).

3. El 27 de septiembre de 2012, La Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-083/2012 que indica que corresponde la anulación de la DUI-C-218, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 43 a 50 Anexo 2)

4. El 05 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Limberth Carrasco Loayza con el Acta de Intervención Contravencional AN-ARPTS-UFIPR-AL-046/2012 de 28 de septiembre, emitida en contra suya y en contra de los que también corresponda, en la que concluyó que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, determinó un total de tributos de 43.426,04 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 Anexo 2).



5. El 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Limbert Carrasco Loayza con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-21/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs 292.777.00.- también dispuso la ejecución tributaria la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención, la procedencia de la anulación de la DUI C-218 de 29 de enero de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 67 a 72 Anexo 2).

6. El 23 de enero de 2013, Limbert Carrasco Loayza, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPULEPR-RS-021/2012, en los términos del memorial que discurre a fs. 8-19 del Anexo 1, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 00139/2013 de 13 de mayo, que anuló obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AU-021/2012 de 27 de septiembre, debiendo la Administración Aduanera proceder a la notificación de dicho acto en la forma que asegure el conocimiento efectivo del recurrente sobre la imputación en su contra según prevé el art. 83 del C.T.B., en resguardo del derecho a la defensa y al debido proceso establecidos en el art. 115-II de la C.P.E., (fs. 79-84 vta. Anexo 1, reiterada a fs.17 a 22 vta., del expediente).

7. Contra tal Resolución, el 04 de junio de 2013 la Gerencia Regional Potosí, de la AN interpuso recurso jerárquico (fs. 87 a 91 del Anexo 1), resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1285/2013 de 7 de agosto, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada citada, empero anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AU-021/2012 (fs. 115 a 124 del Anexo 1, reiterada a fs. 25 a 34 del expediente), resolución que es impugnada por la Gerencia Regional Potosí de la AN a través de la presente demanda contencioso administrativa.

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

9. Notificado con la presente acción Limbert Carrasco Loayza, en su condición del tercer interesado, presentó el memorial que discurre a fs. 109 a 112 vta., del expediente en el que básicamente manifestó que en el proceso de Control Diferido, el Fiscalizador no cumplió con lo establecido para dicho procedimiento, que las notificaciones no se hicieron conforme a ley, que el fiscalizador no desvirtuó la fidelidad del Certificado de IBMETRO, no determinando en forma clara respecto a la posición del Certificado Ambiental y solicitó se declare Nula la Resolución Sancionatoria.

10. Concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 149 de obrados.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-0046/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-0046/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

VI. Análisis de la problemática planteada.

VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del RCTB, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4-2. Prevé: “si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del CTB (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la LGA (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4-3, señala: “A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB – potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1285/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs., de 37 a 42 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1285/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



166

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs.38 a 44, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1289/2013, emitida el 07 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 65 a 68, réplica de fs. 71 a 64, dúplica 76; apersonamiento y contestación de Freddy Ayala Fuentes en su condición de tercero interesado de fs. 98 a 101, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que a efecto de validar las características de la mercancía declarada en la DUI 2011/543/C-1736. Añadió que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-039/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00083-2012 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2012/521/C-1736, petición respondida por IBMETRO el 04 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-INF-231/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01659/2012 de 24 de agosto, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "INTERCONTINENTAL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2012/521/C-1736, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la Ley General de Aduanas (LGA), 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), 3° y 5° del D.S. N° 28963 así como la R.M. 357 de 01 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181—b) del CTB, según tributos pagados de Bs 47.007.00.- es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 31 de octubre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-091/2012, identificando como personas sindicadas al importador Cancio Godoy Condori, con número de identificación 5939248 Cbba., con domicilio en calle Innominada S/N Paucarpata –Norte de Quillacollo, Cochabamba.

El 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-071/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Cancio Godoy Condori.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del Acta de Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria, ello conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-091/2012 de la DUI 2012/521/C-1736 de 16

de mayo, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la LGA; 65 y 148 del CTB; 111 del RLGA, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continúo manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe AN-UFIPR-I-0103/2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalcó que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4) y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el numeral 4. Conclusiones del Control Diferido Regular, señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalización concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del CTB, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su Resolución Jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1260/2013 de 7 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-029/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 14 de agosto de 2014, que cursa de fs. 31 a 59 vta., señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la RD N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el numeral 4-3 – Conclusión del Control Diferido Regular – señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional – Fiscalizador: “Concluido el proceso de control diferido regular por los

fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión"; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-091/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-091/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera concluya el Procedimiento de Control Diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### III. Contestación del tercero interesado.

María de los Ángeles Montaña Medina en representación de Cancio Godoy Condor, con memorial que cursa de fs. 98 a 101, se apersonó al proceso y haciendo un recuento de los antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Aduanera señaló que el despacho aduanero lo realizó de acuerdo a normativa vigente y cumpliendo los requisitos establecidos para tal efecto, así como lo establecido por el D.S. N° 784 art. 2-II, que modifica el art. 101 del D.S. N° 25870, respecto a que la DUI 2011/543/C-1736, contenía todos los datos requeridos por el Procedimiento de Importación a Consumo, sin contener errores de llenado, tachaduras, enmiendas, borrones u otro defecto, según consta en el Informe emitido por la Unidad de Fiscalización.

Agregó también que la carpeta, que contiene documentación soporte presentada ante la Administración Aduanera lleva toda la identificación establecida por la Aduana Nacional, así como la liquidación de tributos de acuerdo a arancel aduanero, no incumpliendo lo preceptuado por el art. 101 del D.S. N° 25870, como señala el informe AN-UFIPR-I-143/2012.

En cuanto a la falta de Certificado de Medio Ambiente, señala que el mismo IBMETRO que emitió dicho certificado, en su informe, no determina en forma clara que dicho documento sea o no falso.

En relación a los arts. citados en el memorial presentado por la Gerencia Regional Potosí, ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando el Recurso de Alzada, indica que el art. 84 de la L. N° 1990, referido a mercancías alimentarias bajo régimen de importación a consumo, no corresponde analizarlo ya que el objeto del litigio lo constituye un vehículo automotor. Sobre la desaduanización del vehículo y permanencia en territorio aduanero, señalada por el art. 88 de la L. N° 1990, indica que al haberse cumplido con el pago total de los tributos aduaneros de importación, y emitido el levante y pase de salida, se dio cumplimiento al mismo.

Sobre el art. 119 del D.S. N° 25870, modificado por el D.S. N° 572 que dispone el destino o destrucción de las mercancías, en caso de no acreditarse por certificación que la mercancía es apta para el consumo o utilización, señala que la norma indica destino o destrucción, no así decomiso o emisión de acta de intervención, y que en analogía con lo señalado por la Disposición Adicional Segunda, que modifica el art. 118 del D.S. N° 25870, en el supuesto caso de no existir en la carpeta de la DUI 2011/543/C-1736, la certificación y el incumplimiento a las disposiciones legales, la administración tributaria debió considerar la sanción por no adjuntar el documento soporte, toda vez que dicho acto no afecta al tributo aduanero.

Agregó que cumplió con lo establecido por el Anexo del D.S. N° 28963, al presentar para el despacho aduanero: Informe de Adecuación Ambiental, Informe de Emisión de Gases Contaminantes y Formulario Inventario/Inspección Física.

Indicó que la DUI 2011/543/C-1736, del vehículo automotor, se constituye en documento legal, ya que al ser motorizada, validada y aceptada por la Administración Tributaria, se emitió el Levante y Pase de salida, no pudiendo la Administración Aduanera, establecer como contrabando al vehículo automotor descrito con todas las características en el FRV y en la DUI, ya que dichos documentos son necesarios para la emisión de Placas de Control por el RUAT y control del Organismo Departamental de Tránsito.

Agregó que la Administración Aduanera, señaló que el trabajo es la consecuencia de la aplicación de una Fiscalización de Control Diferido; sin embargo, revisadas las disposiciones aprobadas por el Directorio de la Aduana Nacional, no encontró ninguna disposición.

Encontró inconsistencia en, lo señalado por la Administración Aduanera en cuanto a la no aplicabilidad, al presente caso, de una fiscalización de control diferido que es diferente en gran proporción de una fiscalización posterior, resultando que las notificaciones son plenamente válidas ajustándose a la RD 01-004-2009 de 12 de marzo, que aprueba el procedimiento de control diferido, concluyendo que no se

cumplieron los procedimientos establecidos; así por ejemplo, en dicho procedimiento no existe emisión de actas de intervención menos las resoluciones administrativas o sancionatorias.

Indicó que los actos citados no pueden ser realizados por la Administración Tributaria mediante el procedimiento de control diferido sino a través de una fiscalización aduanera posterior, prevista en la RD 01-008-11 de 22 de diciembre de 2011, donde se puede emitir el acta de diligencia, acta de infracción, vista de cargo, acta de intervención contravencional, resolución sancionatoria/final/auto administrativo. De otra manera, se vulneran los derechos del sujeto pasivo establecidos en la Carta Magna.

Expone su preocupación con relación al incumplimiento de ciertas normas aduaneras y más aún, en base a estas incongruencias e inconsistencias sean vulnerados los derechos plasmados en la Sentencia Constitucional 0882/2010-R de 10 de agosto de 2010.

En resumen señalo que: en el proceso de Control Diferido Regular, el Fiscalizador no cumplió con lo establecido en procedimiento, ya que no existió instrucción para emitir el Acta de Intervención, menos Resolución Sancionatoria, resultado de una Fiscalización Aduanera Posterior.

Indicó que las notificaciones no fueron acorde a disposiciones vigentes. Asimismo que el Fiscalizador no desvirtuó la fidelidad del Certificado de IBMETRO, y que mientras otra instancia no determine la situación la Administración Tributaria no se puede argüir como bien hecho y procesar como Contrabando Contravencional.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-091/2012 de 31 de octubre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-091/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 01 de agosto de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de documentación a ADA "Intercontinental", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Villazón, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 03 de agosto de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: Inter.vzn 015/2012, remitió la documentación requerida (fs. 29 a 31 Anexo 2).

2. A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-M-005/12 de 07 de agosto de fs. 32 de la carpeta 2), el 06 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-039/2012, la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 9 certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-1736 que dio origen al presente proceso (fs. 34 de la carpeta 2).

3. En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01659/2012 de 24 de agosto de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-231/12 de 21 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 35 a 38 Anexo 2).

4. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-143/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI 2012/521/C-1736, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 39 a 46 del Anexo 2).

5. El 24 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Juan Quispe Laura con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-091/2012 de 31 de octubre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 26.809,51 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 47 a 55 del Anexo 2).

6. Posteriormente, el 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Juan Quispe Laura con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-71/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención ya la anulación de la DUI 2012/521/C-1736 de 16 de mayo de 2012. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 58 a 68 Anexo 2).

7. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 00128/2013 de 13 de mayo, anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-071/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI 091/2012 de 31 de octubre, ordenando que la Administración Aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra.

8. La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico de fs. 89 a 93 del Anexo 1), que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-91/2012 de 31 de octubre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4. Conclusión del Control Diferido Regular; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

#### VI. Análisis de la problemática planteada.

##### VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Villazon, en la gestión 2012, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 12).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana Intercontinental, la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de

la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4-3, señala: “A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB – potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1289/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 38 a 44, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1289/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



167

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 40 a 46., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1274/2013, pronunciada el 07 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 52 a



55 vta.; réplica de fs. 77 a 78 vta., dúplica a fs. 99 y vta.; notificación al tercero interesado cursante a fs. 94, decreto de fs. 100, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

#### I. Contenido de la demanda.

Que, Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en calidad de Gerente Regional Aduana Potosí a.i. dependiente de la Aduana Nacional (AN), se apersona a este Tribunal, manifestando que el 13 de agosto de 2013, la administración que representa fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1274/2013, pronunciada el 07 de agosto de 2013, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por lo que dentro del plazo legal y en tiempo hábil, al amparo de los arts. 89 y 70 de la L. N° 2341 en concordancia con los arts. 327, 778 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., habiéndose agotado la vía administrativa, interpone la presente demanda contenciosa administrativa.

#### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0058-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-1907, a cuya consecuencia, en 04 de julio de 2012, IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, dirigido al Director de Metrología. Legal, señalando que el certificado mencionado no existe y no está registrado en ninguno de sus archivos IBMETRO-Central La Paz, tienen código de recinto aduanero "04" cuando el código correcto y asignado en recinto Avaroa "03", no tienen el sello del técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera Avaroa, puesto que la fecha de emisión en el certificado, el Técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO por tanto el certificado detallado no tiene validez porque no cuentan con sello y firma del técnico autorizado y que ejerza funciones en IBMETRO, no detalla el número de factura emitida por IBMETRO que corresponde y hace referencia al servicio realizado, tampoco detalla el número de parte de recepción del recinto de frontera Avaroa que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado, no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO, por lo que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SSA SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1907 de 5 de octubre de 2011 presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

El 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-034/2012, identificando como personas sindicadas al importador Rolando Vargas Mamani, con número de Identificación Tributaria NIT 4035586, domiciliado en calle Cañada Strongest, J.L. Oquendo y Avenida Norte en la ciudad de Oruro.

En 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-075/2012, que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Rolando Vargas Mamani, conforme el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, disponiendo según el art. 181-II del citado cuerpo legal la sanción económica de una multa, igual al 100 % del valor de la Mercancía objeto de contrabando, que asciende a Bs 115.152.00.

El 13 de mayo de 2013, la autoridad Regional de Impugnación Tributaria ARIT Chuquisaca, pronunció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0141 que resolvió anular la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional recurrida hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-034/2012, resolución que recurrida en Recurso Jerárquico, motivó la Resolución AGIT-RJ N° 1274/2013, pronunciada el 07 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmando la Resolución de Alzada, anulando obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional inclusive.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Aduana Potosí de la AN refutando la fundamentación de la AGIT respecto a la aplicación del Procedimiento de Control Diferido Regular; señaló que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se procedió a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AR-034/2012 de la DUI 2011/543/C-1907 de 05 de octubre de 2011, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L. N° 1990-Ley General de Aduanas (LGA); 65 y 148 del CTB; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), indicó que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continúo manifestando que, por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente valido al haberse determinado en el mismo que la DUI 2011/543/C-1907, no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tal es el art. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010 y que en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO fue presentado como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el 03 y el técnico que firma no se encontraba en sus funciones, tampoco detallan el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su Resolución Jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1274/2013 de 07 de agosto, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-075/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 09 de junio de 2014, que cursa de fs. 52 a 55 vta., señalando lo siguiente:

Previa descripción de los antecedentes administrativos del presente caso hasta la emisión de la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la R.D. N° 01-004-09 no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, conforme el numeral 4-3—Conclusión del Control Diferido Regular demuestra que el objetivo específico del Procedimiento de Control Diferido, es el de comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la AN tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Arguyó que, la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional en contra de Rolando Vargas Mamani, sin observar las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, porque al emitir la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, ésta conlleva vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-034/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera deba concluir con el Procedimiento de Control Diferido y elevar el Informe para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1274/2013 de 07 de agosto de 2013.

### III.- De la contestación del tercer interesado.

Notificado con la presente acción Rolando Vargas Mamani, en su condición del tercer interesado (fs. 94 del expediente), presentó el memorial que discurre a fs. 102 a 107 del expediente que por haber sido presentado después de pronunciarse el Decreto de "Autos para sentencia", mereció la providencia de fs. 108 determinándose que se esté ha dicho decreto.

### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: saa-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 13 Anexo 2).

2. El 06 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la AN, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, por lo que IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que de la revisión de los mismos emitidos en Oficina central, Regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los códigos y número proporcionados no están registrados en los archivos y base de la información del IBMETRO, y los funcionarios que figuran y firman dichos certificados no estaban en funciones (fs. 25 a 32 Anexo 2).

3. El 27 de septiembre de 2012, La Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-071/2012 que indica que corresponde la anulación de la DUI-2011/543/

C--1907, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 52 a 60 Anexo 2).

4. El 24 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Rolando Vargas Mamani con el Acta de Intervención Contravencional AN-ARPTS-UFIPR-AL-034/2012 de 28 de septiembre, emitida en contra suya y en contra de los que también corresponda, en la que concluyó que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, determinó un total de tributos de Bs 23.829.00.- y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 61 a 70 Anexo 2).

5. El 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Rolando Vargas Mamani con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-075/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs 115.152.- también dispuso la ejecución tributaria la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención, la procedencia de la anulación de la DUI 2011/543/C-1907 de 05 de octubre de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 77 a 82 Anexo 2).

6. El 23 de enero de 2013, Rolando Vargas Mamani, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPULEPR-RS-075/2012, en los términos del memorial que discurre a fs. 8-10 del Anexo 1, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 00141/2013 de 13 de mayo, que anuló obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AU-034/2012 de 27 de diciembre, debiendo la Administración Aduanera emitir Orden de Fiscalización conforme lo establece el art. 48 del D.S. N° 27310 y RD N° 01-008-11, en cumplimiento del derecho a la defensa y al debido proceso establecidos en el art. 115-II de la C.P.E. (fs. 71-76 Anexo 1).

7. Contra tal Resolución, el 04 de junio de 2013 la Gerencia Regional Potosí, de la AN interpuso recurso jerárquico (fs. 89 a 94 del Anexo 1), resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1274/2013 de 07 de agosto, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada citada, empero anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AU-034/2012, debiendo la Administración Aduanera concluir el Procedimiento de Control Diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden de Fiscalización de acuerdo a lo establecidos en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310. Conforme dispone el inc. b) parágrafo I art. 212 de la L. N° 3092 (fs. 118 a 127 del Anexo 1), resolución que es impugnada por la Gerencia Regional Potosí de la AN a través de la presente demanda contenciosa administrativa.

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

9. Concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 100 de obrados.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-0034/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-0034/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de

Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

VI. Análisis de las problemática planteada.

VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del RCTB, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del CTB (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la LGA (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4-3. Señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB – potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1274/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 40 a 46., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1274/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



168

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs.15 a 21, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1260/2013, emitida el 07 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 31 a 35, réplica de fs. 61 a 64; apersonamiento y contestación de Freddy Ayala Fuentes en su condición de tercero interesado de fs. 89 a 94, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que a efecto de validar las características de la mercancía declarada en la DUI 2011/543/C-2472. Añadió que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00134-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-2472, petición respondida por IBMETRO el 04 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-CE- 01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SSA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-2472 de 29 de diciembre de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la Ley General de Aduanas (LGA), 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), 3° y 5° del D.S. N° 28963 así como la R.M. 357 de 01 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181—b) del CTB, según tributos pagados de Bs 17.902.- equivalentes a 10.422,08 UFV; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-066/2012, identificando como personas sindicadas al importador Juan Quispe Laura, con NIT 4055535016, con domicilio en Taruma Rafael y circunvalación N° 12 Sud Oruro.

El 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-29/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Juan Quispe Laura.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del Acta de Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria, ello conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-066/2012 de la DUI 2011/543/C-2472 de 29 de diciembre de 2012, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la LGA; 65 y 148 del CTB; 111 del RLGA, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe AN-UFIPR-I-0103/2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recaló que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4) y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el num. 4. Conclusiones del Control Diferido Regular, señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalización concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del CTB, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el num. 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a

través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su Resolución Jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1260/2013 de 07 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-029/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 14 de agosto de 2014, que cursa de fs. 31 a 59 vta., señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la RD N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el numeral 4-3 – Conclusión del Control Diferido Regular – señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional – Fiscalizador: “Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado DS, indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se dilucidan por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-066/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-066/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera concluya el Procedimiento de Control Diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del DS N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

### III. Contestación del tercero interesado.

María de los Ángeles Montaña Medina en representación Juan Quispe Laura, con memorial que cursa de fs. 89 a 94., se apersonó al proceso y haciendo un recuento de lo antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Aduanera señaló que el despacho aduanero lo realizó de acuerdo a la normativa vigente y cumpliendo los requisitos establecidos para tal efecto. Respecto a las disposiciones legales vigentes a la fecha del despacho o trámite aduanero, estaba la RD 01-004-2009 de 12 de marzo de 2009.

Agregó que la Administración Aduanera, señaló que el trabajo es la consecuencia de la aplicación de una Fiscalización de Control Diferido; sin embargo, revisadas las disposiciones aprobadas por el Directorio de la Aduana Nacional, no encontró ninguna disposición.

Señaló que otra inconsistencia que encuentra radica en que la Administración Aduanera señaló que no es aplicable al presente caso por tratarse de una fiscalización de control diferido que es diferente en gran proporción de una fiscalización posterior, por lo que las notificaciones son plenamente válidas por haberse ajustado a la RD 01-004-2009 de 12 de marzo, que aprueba el procedimiento de control diferido, de cuya revisión concluyó que no se cumplieron los procedimientos establecidos; así por ejemplo, en dicho procedimiento no existe emisión de actas de intervención menos las resoluciones administrativas o sancionatorias.

Los actos citados no pueden ser realizados por la Administración Aduanera mediante el procedimiento de control diferido sino a través de una fiscalización aduanera posterior, que está prevista en la RD 01-008-11 de 22 de diciembre de 2011, donde se puede emitir el acta de diligencia, acta de infracción, vista de cargo, acta de intervención contravencional, resolución sancionatoria/final/auto administrativo. De otra manera, se vulneran los derechos del sujeto pasivo establecidos en la Carta Magna.

Manifestó su desacuerdo con la forma como fue realizado todo el trámite administrativo, al realizarse controles aduaneros incumpliendo las Resoluciones del Directorio de la Aduana Nacional. Transcribiendo la parte conclusiva del Informe AN-UFIPR-I-049/2012 de 27 de

septiembre, se preguntó qué pasaría si en el proceso penal se demuestra que el documento o certificación no es falso, qué ocurriría con la anulación de la DUI?, por tanto, existe una incongruencia cuando se ordenó anular después de ejecutoriada, a sabiendas que el proceso penal tiene otras fechas o plazos de ejecución con relación al ámbito tributario.

Apuntó que durante el proceso de control diferido regular, no corresponde emitir ninguna acta de intervención, lo que correspondía era que se solicite el inicio de fiscalización, entonces, existen inconsistencias e incongruencias que llevan a un error en las interpretaciones para su defensa porque como ciudadano importó un vehículo automotor bajo un principio de buena fe.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-066/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-066/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: saa-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 14 a 15 Anexo 2).

2. A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de fs. 12 de la carpeta 2), el 06 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-1472 que dio origen al presente proceso (fs. 24 de la carpeta 2).

3. En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que una vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 27 a 34 Anexo 2).

4. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-049/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-2472, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 35 a 50 del Anexo 2).

5. El 24 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Juan Quispe Laura con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-066/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 10.422,08 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 del Anexo 2).

6. Posteriormente, el 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Juan Quispe Laura con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-29/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención ya la anulación de la DUI 2011-543-C-2472 de 29 de diciembre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 61 a 71 Anexo 2)



7. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 00121/2013 de 13 de mayo, anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-029/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI 066/2012 de 28 de septiembre, ordenando que la Administración Aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra.

8. La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico de fs. 89 a 93 del Anexo 1), que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-66/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el num. 4. Conclusión del Control Diferido Regular; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de las problemática planteada.

VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N°27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 12).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presuma la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. Señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB – potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1260/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 15 a 21, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1260/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



169

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

### **SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 18 a 24., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1257/2013, pronunciada el 07 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 45 a 48 y vta., réplica de fs. 52 a 53 vta., dúplica a fs. 56 y vta.; notificación al tercero interesado cursante a fs. 112, decreto de fs. 119, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en calidad de Gerente Regional Aduana Potosí a.i. dependiente de la Aduana Nacional (AN), se apersona a este Tribunal, manifestando que el 16 de agosto de 2013, la administración que representa fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1257/2013, pronunciada el 07 de agosto de 2013, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por lo que dentro del plazo legal y en tiempo hábil, al amparo de los arts. 89 y 70 de la L. N° 2341 en concordancia con los arts. 327, 778 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., habiéndose agotado la vía administrativa, interpone la presente demanda contenciosa administrativa.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-03-0013-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-558, a cuya consecuencia, en 04 de julio de 2012, IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, dirigido al Director de Metrología. Legal, señalando que el certificado mencionado no existe y no está registrado en ninguno de sus archivos IBMETRO-Central La Paz, no tienen el sello del técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera Avaroa, puesto que la fecha de emisión en el certificado, el Técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO por tanto el certificado detallado no tiene validez porque no cuentan con sello y firma del técnico autorizado y que ejerza funciones en IBMETRO, no detalla el número de factura emitida por IBMETRO que corresponde y hace referencia al servicio realizado, tampoco detalla el número de parte de recepción del recinto de frontera Avaroa que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado, no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO, por lo que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SSA SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-558 de 1 de abril de 2011 presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

El 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-075/2012, identificando como personas sindicadas al importador Juan Quispe Laura, con número de Identificación Tributaria NIT 4055535016, domiciliado en Avenida Circunvalación N° 12 Sud en la ciudad de Oruro.

En 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-39/2012, que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Juan Quispe Laura, conforme el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, disponiendo según el art. 181-II del citado cuerpo legal la sanción económica de una multa, igual al 100 % del valor de la Mercancía objeto de contrabando, que asciende a Bs 291.113.00.

El 13 de mayo de 2013, la autoridad Regional de Impugnación Tributaria ARIT Chuquisaca, pronunció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0119/2013 que resolvió anular la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional recurrida hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-075/2012, resolución que recurrida en Recurso Jerárquico, motivó la Resolución AGIT-RJ N° 1252/2013, pronunciada el 07 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmando la Resolución de Alzada, anulando obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional inclusive.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Aduana Potosí de la AN refutando la fundamentación de la AGIT respecto a la aplicación del Procedimiento de Control Diferido Regular; señaló que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, modificado por la cláusula décima sexta de las disposiciones adicionales de la L. N° 317, se procedió a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AR-075/2012 de la DUI 2011/543/C-558 de 01 de abril de 2011, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L. N° 1990-Ley General de Aduanas (LGA); 65 y 148 del Cód. Trib. Boliviano; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), indicó que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano.

Continúo manifestando que, por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente valido al haberse determinado en el mismo que la DUI 2011/543/C-558, no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tal es el art. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010 y que en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular se estableció claramente que el certificado de IBMETRO fue presentado como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el 03 y el técnico que firma no se encontraba en sus funciones, tampoco detallan el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior, haciendo una interpretación errónea de la

normativa porque el num. 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del Cód. Trib. Boliviano se evacuo el Acta de Intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su Resolución Jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1252/2013 de 07 de agosto, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-39/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 08 de mayo de 2014, que cursa de fs. 45 a 48 vta., señalando lo siguiente:

Previa descripción de los antecedentes administrativos del presente caso hasta la emisión de la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la RD N° 01-004-09 no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del Cód. Trib. Boliviano; sin embargo, conforme el numeral 4.3 – Conclusión del Control Diferido Regular demuestra que el objetivo específico del Procedimiento de Control Diferido, es el de comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la AN tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Arguyó que, la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional en contra de Juan Quispe Laurai, sin observar las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, porque al emitir la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, ésta conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-075/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera deba concluir con el Procedimiento de Control Diferido y elevar el Informe para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1252/2013 de 07 de agosto de 2013.

### III.- De la contestación del tercer interesado.

Notificado con la presente acción Juan Quispe Laura, en su condición del tercer interesado (fs. 112 del expediente), éste no se apersonó al proceso.

### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1.- Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: saa-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 13 Anexo 2).

2. El 06 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la AN, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, por lo que IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que de la revisión de los mismos emitidos en Oficina central, Regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los códigos y número proporcionados no están registrados en los archivos y base de la información del IBMETRO, y los funcionarios que figuran y firman dichos certificados no estaban en funciones (fs. 23 a 25 Anexo 2).

El 27 de septiembre de 2012, La Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-112/2012 que indica que corresponde la anulación de la DUI-2011/543/C--558, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 52 a 60 Anexo 2)

3. El 31 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Juan Quispe Laura con el Acta de Intervención Contravencional AN-ARPTS-UFIPR-AL-075/2012 de 28 de septiembre, emitida en contra suya y en contra de los que también corresponda, en la que concluyó que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, determinó un total de tributos de Bs 23.829.00.- y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 61 a 69 Anexo 2).

4. El 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Juan Quispe Laura con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-39/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs 291.113.00.- también dispuso la ejecución tributaria la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención, la procedencia de la anulación de la DUI 2011/543/C-558 de 01 de abril de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 72 a 82 Anexo 2).

5. El 21 de enero de 2013, Juan Quispe Laura, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPULEPR-RS-39/2012, en los términos del memorial que discurre a fs. 8-10 del Anexo 1, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0119/2013 de 13 de mayo, que anuló obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AU-075/2012 de 28 de septiembre, debiendo la Administración Aduanera emitir Orden de Fiscalización conforme lo establece el art. 48 del D.S. N° 27310 y RD N° 01-008-11, en cumplimiento del derecho a la defensa y al debido proceso establecidos en el art. 115-II de la C.P.E. (fs. 76-81 vta. Anexo 1).

6. Contra tal Resolución, el 04 de junio de 2013 la Gerencia Regional Potosí, de la AN interpuso recurso jerárquico (fs. 94 a 98 del Anexo 1), resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1252/2013 de 07 de agosto, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada citada, empero anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AU-075/2012, debiendo la Administración Aduanera concluir el Procedimiento de Control Diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden de Fiscalización de acuerdo a lo establecidos en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310. Conforme dispone el inc. b) parág. I art. 212 de la L. N° 3092 (fs. 118 a 127 del Anexo 1), resolución que es impugnada por la Gerencia Regional Potosí de la AN a través de la presente demanda contenciosa administrativa.

7. No habiendo más que tramitar en la causa, mediante decreto de fs. 119, se pronunció el Decreto de "Autos para sentencia".

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-0046/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-0075/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

VI. Análisis de las problemática planteada.

VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del RCTB, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: “si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. Boliviano (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la LGA (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del Cód. Trib. Boliviano y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del Cód. Trib. Boliviano.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4-3, señala: “A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del DS N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano – potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1257/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 18 a 24, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1257/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norcka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



170

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 36 a 41 vta., planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1282/2013 emitida el 07 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 47 a 50 vta., réplica de fs. 67 a 68, dúplica a fs. 71 y vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0022-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-1055, petición respondida por IBMETRO el 04 de julio de 2012, mediante nota IBMETRO-DML-CE- 01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, por tanto los certificados mencionados no tienen la validez requerida ya que estos no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por IBMETRO.

Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, dicha institución concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1055 de 04 de junio de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión de contravención tributaria por contrabando, según tributos pagados Bs 60.144.- equivalente a 37.020.12 UFV.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, modificado por la disposición adicional décima sexta de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2012 de la DUI 2011/543/C-1055 de 04 de junio de 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la Ley General de Aduanas; 65 y 148 del Cód. Trib. Boliviano; y 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido; que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado, puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, teniendo presente que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano.

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el inc. b) del art. 181 del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, el inciso k) del art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y 119 del mismo texto normativo, modificado por

la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el Código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo.

Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe AN-UFIPR-I-107/2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recaló que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de encontrarse indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en el inciso b) y último párrafo del art. 181 y en el num. 4 del art. 160 del Cód. Trib. Boliviano. Sin embargo, de la fiscalización señala que concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo establecido en el numeral 3. que establece que a la conclusión del Control Diferido Regular, se debe remitir informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del Cód. Trib. Boliviano, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una Fiscalización Posterior, a un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además que causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece que de existir indicios de tributos omitidos, se coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del Cód. Trib. Boliviano se evacuo el Acta de Intervención.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1282/2013 de 07 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-026/2012 de 27 de diciembre.

### II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 25 de abril de 2014, que cursa de fs. 47 a 50 vta., señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la RD N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en el num. 4 del art. 160, así como en el inc. b) y último párrafo del artículo 181 del Cód. Trib. Boliviano; sin embargo, el num. 4 -Conclusión del Control Diferido Regular- señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional – Fiscalizador: “Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley, la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por la vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Señaló que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional, inclusive, para que la Administración Aduanera concluya el Procedimiento de



Control Diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

#### II.2.- Pettitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### III.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

#### IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

IV.1.- Que, el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 14 a 19, Anexo 2).

IV.2.- A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí, el 06 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 (fs. 24, Anexo 2), la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-1055 que dio origen al presente proceso.

IV.3.- En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 27 a 34 Anexo 2).

IV.4.- El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-042/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-1055, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 43 a 50 del Anexo 2).

IV.5.- El 31 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Justina Porras Franco con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, otorgando un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 del Anexo 2).

IV.6.- Posteriormente, el 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Justina Porras Franco con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-26/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100% del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención y la anulación de la DUI 2011-543-C-1055 de 04 de junio de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 66 a 72 Anexo 2).

IV.7.- Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0110/2013 de 13 de mayo (fs. 86 a 91, Anexo 1), anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional

AN-GRPGR-ULEPR-RS-026/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI 005/2012 de 28 de septiembre, ordenando que la Administración Aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra.

IV.8.- La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico, que fue resuelto con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1282/2013 impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4-3 Conclusión del Control Diferido Regular de la RD 01-004-09; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

IV.9.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1.- Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido, mediante RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a.- Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b.- Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales a través de la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 12, Anexo 2).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4-3 Conclusión del Procedimiento Diferido Regular de la RD 01-004-09, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4-2., prevé: "Si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5 y 6 del Cód. Trib., el artículo 186 de la Ley General de Aduanas y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y los remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del Sumario Contravencional establecido en el art. 168 del Cód. Trib. Boliviano y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el num. 4 del art. 160 del Cód. Trib. Boliviano.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4-3., señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento

del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional -en el marco de los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la última parte del art. 48 del D.S. N° 27310, señala: "...La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior." Del texto de la norma citada, se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1282/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 40 a 45 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1282/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



171

**Compañía Industrial de Tabacos S.A. c/  
Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 158 a 172 vta., interpuesta por la Compañía Industrial de Tabacos S.A. CITSA impugnando la Resolución Jerárquica MPDyEP N° 014/2013 de 25 de julio de 2013, pronunciada por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, la contestación de fs. 237 a 250 vta., la réplica de fs. 279 a 288 vta.; los antecedentes procesales, y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que a raíz de una denuncia de 02 y 05 de agosto de 2011 presentada por la empresa TADIS, que era distribuidora de CITSA, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas – AEMP, inició un proceso de fiscalización de oficio mediante auto de 12 de septiembre de 2011, por presuntas conductas anticompetitivas por parte de CITSA.

Luego de cumplida esta fase, con base en los informes técnicos y jurídico AEMP/DTDCDN(EGS/N° 0109/2012 de 03 de agosto y AEMP/DTDCDN/RMC/N° 0117/2012 de 24 de agosto, respectivamente la entidad fiscalizadora concluyó en la existencia de indicios de prácticas anticompetitivas relativas, iniciando un procedimiento sancionador de oficio en contra de CITSA, mediante R.A./AEMP/N° 102/2012 de 18 de septiembre, otorgando a la empresa el plazo de 10 días hábiles para la presentación de descargos, alegaciones y pruebas pertinentes.

Una vez desarrollada esta etapa, y presentados los descargos se declaró la clausura del término probatorio mediante Auto de 16 de noviembre de 2012, habiéndose celebrado una audiencia de presentación de alegatos el 23 de noviembre del mismo año.

En 30 de noviembre de 2012 la AEMP emite R.A. RA/AEMP/DTDCDN N° 118/2012, en la que determinó declarar probada la comisión de conductas anticompetitivas relativas, establecida en el art. 11-1 del D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008 en contra de CITSA porque habría fijado, impuesto y establecido en sus contratos de distribución cláusulas de exclusividad por producto y situación geográfica, y aplicó con la multa de 1.257.683, 02 UFVs, asimismo instruyó a CITSA el cese inmediato de las acciones y prácticas anticompetitivas descritas, así como la adecuación de sus planes, estrategias y políticas de distribución y comercialización a los lineamientos contenidos en la resolución sancionatoria.

Notificada esta resolución a CITSA, interpone recurso de revocatoria en 31 de diciembre de 2012, emitiendo la AEMP la R.A. RA/AEMP/DJ/N° 014/2013 confirmando en su totalidad la resolución sancionatoria impugnada.

Que ante dicha resolución CITSA interpone recurso jerárquico, que fue resuelto por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, en calidad de autoridad superior, pronunciándose mediante Resolución Jerárquica MDPyEP 014/2013, confirmando la R.A. RA/AEMP/DJ/N° 014/2013.

## I.2.- Fundamentos de la demanda.

Dentro de los argumentos expuestos acusa en síntesis lo siguiente:

### 1.- Violación del debido proceso:

Manifiesta que ante la denuncia efectuada por la empresa TADIS contra las empresas CITSA y AIDISA, se dio lugar a que la AEMP inicie diligencias preliminares para acumular información y posteriormente dar inicio, mediante la R.A. RA/AEMP/N° 102/2012, al procedimiento sancionador, donde pese a afirmar que la denuncia sobre presuntas prácticas abusivas es una “controversia entre particulares”, no dispone archivar obrados, y en su lugar dispone un procedimiento sancionador por la presunta comisión de prácticas anticompetitivas, sin señalar cuáles, violando el art. 22 del Reglamento de Regulación de la Competencia en el marco del D.S. N° 29519 que exige a la autoridad motivar su decisión y precisar “la práctica anticompetitiva objeto de investigación”.

Que una vez recibida la denuncia la AEMP le dio el trámite correspondiente, pero en ningún momento se decidió convertirla en una investigación de oficio, trastocando el modo de inicio del procedimiento y viciándolo de nulidad, de acuerdo al art. 35-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo, y violando de este modo el principio de legalidad, debido proceso y seguridad jurídica.

### 2.- Los contratos de distribución firmados por CITSA no constituyen una infracción a la libre competencia.

Con relación a este punto señala que los contratos analizados por la AEMP constituyen acuerdos verticales dentro de una relación productor - distribuidor, denominados de esta manera debido a que se efectúan entre agentes que se encuentran en diferentes etapas de la cadena productiva, y de acuerdo a la normativa vigente, para que un acuerdo vertical como el analizado por la AEMP, sea considerado ilegal y por lo tanto sancionable, deben analizarse indispensablemente los efectos que la práctica investigada produce sobre el mercado relevante.

Que la AEMP consideró que los contratos de distribución que firmó CITSA con numerosos distribuidores constituyen una infracción a las reglas de la libre competencia, porque existen cláusulas de exclusividad en razón de producto y asignación de territorio, concluyendo se habría incurrido en prácticas anticompetitivas relativas, previstas en el punto 1 del art. 11 del D.S. N° 29519.

En ese entendido señala que las observaciones y sanciones de la AEMP se pueden desvirtuar considerando lo siguiente:

1.- Que se demostró la inexistencia de efectos contrarios, ni dañinos a la competencia tanto intra marca como inter marca, que pudieran haberse dado en el caso de existir una transferencia de la propiedad del productor al distribuidor, en la que el distribuidor hubiera tenido la posibilidad de fijar precios aprovechando un poder de mercado obtenido (trasladado artificialmente a su favor) como resultado de una exclusividad geográfica o de producto.

2.- También se demostró que la política de precios fijada por el productor CITSA en sus ventas, misma que no se fue analizada al momento de formular los cargos ni de imponer la sanción, es la misma en cualquier parte del territorio nacional, sea que intervenga un tercero distribuidor o se haga directamente a través de distribución propia, esto debido a que no existe transferencia de propiedad de los productos hacia el Distribuidor.

3.- Se informó que el Canal de Ventas que corresponde a distribuidores independientes, representa menos el 30% del total de ventas realizadas a CITSA y su participación no afecta en absoluto los precios hacia los puntos de venta, quienes tienen la libertad de competir en precios.

4.- Se demostró que las empresas competidoras en el Mercado de Cigarrillos, que en el caso del segmento “Premium” incluso cuenta presumiblemente con posición dominante, tienen un sistema de distribución propio, por lo que no existe posibilidad alguna que los acuerdos de distribución del tipo agencia o de comisión con representación como la señala la AEMP, pueda implicar de modo alguno un cierre del mercado por exclusividad de producto.

5.- Se demostró que cualquier competidor potencial, al momento de decidir ingresar al mercado, puede acudir a la extensa oferta de empresas de distribución de alcance nacional y regional existentes, tomando en cuenta que para la distribución de este tipo de productos no se necesita de ninguna infraestructura especializada o diferente a la ya existente para la distribución de otros productos de consumo masivo. Por lo que, el sistema de distribución del tipo Agencia utilizado por CITSA, no implica de ningún modo, una barrera de entrada para potenciales competidores.

6.- Se demostró que en el tipo de relación existente entre el productor y el distribuidor, no existe una transferencia de propiedad de productos, no se producen efectos anticompetitivos y por el contrario este tipo de cláusulas de exclusividad favorece entre otros: a que todo el territorio nacional sea atendido sin importar las distancias o la dificultad de acceso; que exista una estructura de precios uniformes a nivel nacional (CITSA asume los costos de transporte); permitir a los comerciantes en un nivel más bajo de la cadena competir en precios libremente; evitar el descreme en la atención únicamente de mercados más rentables; evitar la doble marginalización que resultaría en una elevación de precios; garantizar un nivel de control de calidad y autenticidad especialmente importante en este tipo de productos, etc.; aspectos que no fueron evaluados en el proceso.

7.- La AEMP señaló también, que las ganancias en eficiencia acreditadas por CITSA serían menores a los efectos generados, llegando a esta conclusión únicamente por el hecho de que la empresa tendría el 92% del mercado. Un elemento básico en el derecho de competencia que se manifestó claramente a través de los recursos de revocatoria y jerárquico, es que contar con posición de dominio en un mercado, incluso con el 92% del mercado o más, no se constituye por sí mismo en anticompetitivo, ilegal y por lo tanto sancionable. La ilegalidad no está en contra con una elevada cuota de mercado, sino en aprovechar de esta cuota de mercado de manera abusiva.

8.- La AEMP a momento de resolver el recurso de revocatoria hizo referencia a que la determinación del mercado relevante y el poder de mercado, que tienen la finalidad únicamente de establecer la gradualidad de las sanciones; es decir que para la AEMP, primero se determina la existencia de prácticas anticompetitivas y luego recién se establece el mercado relevante y el poder de mercado, únicamente para fines de establecer la graduación de la sanción, confundiendo de manera expresa la finalidad de los criterios establecidos en los arts. 12 y 13, para determinar el mercado relevante y el poder mercado, cuando la finalidad de estos escritos es más bien determinar el ámbito en el cual se producen las practicadas investigadas, para establecer si se cometieron o no prácticas anticompetitivas sancionables. De otro modo, quedó claro que lo que esta sancionando la R.A. N° 118/2012 Sancionatoria emitida por la AEMP es la existencia de poder de mercado y no el abuso que se hubiese hecho de dicho poder.

9.- Respecto a los contratos innominados que ha suscrito CITSA, llevan por título contratos de “distribución”, que son contratos innominados pero absolutamente legales al amparo del art. 454 del Cód. Civ., porque en el código de comercio no existe bajo esta denominación y los agrupa en un título amplio “del contrato de hospedaje, edición y otros”.

10.- Señala que los contratos de distribución firmados por CITSA no violan las reglas de la libre competencia, si bien en el encabezamiento de la minuta de contrato se hace referencia al art. 1260 del Cód. Civ. que regula los contratos por características del contrato de agencia, los cuales están regulados por el art. 1248 del citado código y el cual permite la distribución por zonas.

11.- Que la AEMP insiste que se trata de contratos por comisión y por tanto, que no debió haberse establecido zonas de distribución geográficas, CITSA ha subrayado que en materia administrativa rige el principio de verdad material, que, de acuerdo a la ley de procedimiento administrativo, consiste en investigar la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil y que CITSA ha entregado abundante prueba por la que se demuestra que la relación contractual con sus distribuidores se asemeja más al contrato de agencia que al de comisión, ya que queda probado que la mercadería es entregada para su distribución y no para propiedad del distribuidor para que este lo revenda, pero además el distribuidor entrega la factura de CITSA y no la suya propia a los compradores.

12.- Que la AEMP se ha aferrado al sentido literal del texto del encabezado de la minuta, dejando de lado que aún en el derecho privado cuando se interpretan los contratos se debe averiguar cuál ha sido la intención de las partes y no limitarse al sentido literal de las palabras, como ordena el art. 510 del Cód. Civ., el cual no aparece mencionado ni en la Resolución Jerárquica impugnada ni en las Resoluciones Administrativas de la AEMP.

13.- La AEMP se basa para su decisión en el análisis literal de los contratos suscritos, sin tomar en cuenta que en los contratos que fueron remitidos a su conocimiento, no se encuentra en absoluto mención alguna a exclusividad de territorio. Si bien se ha asignado territorios referenciales en los cuales podían operar nuestros agentes, en ningún caso se les ha asignado exclusividad en dichos territorios. Al respecto y tal como sale de los antecedentes y pruebas remitidas AIDISA BOLIVIA S.A. distribuye en los mismos lugares donde opera los distribuidores independientes. Que a manera de ejemplo señala que AIDISA BOLIVIA S.A. distribuye en la zona sur de La Paz, (donde también opera la distribuidora TOBA Ltda.), así como CITSA distribuye en todo Santa Cruz (donde operan las distribuidoras Cárdenas y Gloria Vanesa Pedriel Rivero), así como también distribuye AIDISA BOLIVIA S.A. en Tarija (donde opera la distribuidora Carola Jimena Acebey). Por otra parte en los lugares donde no distribuye AIDISA BOLIVIA S.A. o CITSA directamente (Sucre, Potosí, Oruro y Trinidad), tampoco se ha otorgado exclusividad alguna en el territorio de dichos agentes, aunque tal como se ha podido evidenciar en el proceso se asignaron territorios para su operación con el objeto de evitar zonas desatendidas y por lo tanto generar mayor eficiencia y beneficio al consumidor final.

### 3.- Violación al principio de legalidad.

Sobre este punto indica que la existencia de poder sustancial en el mercado relevante en los procesos sancionatorios relativos a la libre competencia es fundamental, y que el art. 13 del Reglamento de Regulación de la Competencia señala cuáles son los parámetros a ser tomados en cuenta para determinar si un agente económico tiene ese poder sustancial: i) su participación en dicho mercado y si puede fijar precios unilateralmente o restringir el abasto en el mercado relevante sin que los competidores puedan contrarrestar dicho poder ii) la existencia de barreras de entrada y elementos que previsiblemente puedan alterar estas barreras y la oferta de otros competidores, iii) la existencia y poder de sus competidores en el mercado relevante, iv) las posibilidades de acceso del agente económico y sus competidores a fuentes de insumos, v) su comportamiento reciente, vi) otros criterios que sean sustentados desde el punto de vista económico y legal.

Continúa señalando que la AEMP concluyó que la exclusividad del producto puede permitirse “si la empresa que lleva a cabo dicha práctica presenta una cuota de mercado menor al 30%.” El fundamento que sustenta esta afirmación y fijar este porcentaje es nada menos que la legislación europea. Así lo señala, de manera repetida y expresa, en la resolución de procedimiento sancionatorio.

Que en la Resolución que resuelve el recurso de revocatoria ante la advertencia de CITSA en sentido de que dicho porcentaje no se encuentra en la normativa ni reglamentación vigente, la AEMP deja de referirse a la legislación europea y señala en adelante que esta cuota está fijada en la "doctrina" y relativa al porcentaje superior al 30% al señalar que constituyen un "parámetro utilizando para determinar la posible afectación que generará una empresa que aplica restricciones verticales"; por lo que esta actuación de la AEMP viola el principio de legalidad consagrado tanto por el art. 4 y 72 de la Ley de Procedimiento Administrativo, al no existir ley boliviana, ni reglamento ni norma de ninguna clase que prohíba, limite o de cualquier modo fije un parámetro que por sí mismo implique que si las empresas tienen una cuota mayor al 30% del mercado tengan poder sustancial en el mercado relevante.

Continúa señalando que la AEMP fundó sus decisiones en legislación europea, en opiniones doctrinales, en "parámetros" y normas derogadas que no están vigentes, sin hacer mención ni referencia a la Decisión 608 de la Comunidad Andina de Naciones que establece las normas para la protección y promoción de la Libre Competencia en la Comunidad Andina, que si bien no es vinculante sin embargo conforme el art. 49 de sus disposiciones transitorias señala que Bolivia podrá aplicar lo dispuesto en dicha Decisión, así como tampoco hace referencia alguna al Convenio Marco para el control de Tabaco.

#### 4.- Inexistencia de prácticas anticompetitivas relativas.

Indica que conforme el D.S. N° 29519, las prácticas anticompetitivas se clasifican en absolutas y relativas, diferenciándose en que las primeras son en sí mismas sancionables, en tanto que las segundas, no, ya que no solo se debe demostrar su existencia, sino también realizar un análisis de las ganancias en eficiencia derivadas de las conductas, debiendo comprobarse que el presunto responsable tenga poder sustancial sobre el mercado relevante, y que en el presente caso ni la Autoridad Fiscalizadora ni la Autoridad Jerárquica han efectuado este análisis donde se ha pasado por alto: a) el interés público, toda vez que si bien se busca evitar la existencia de prácticas monopólicas, y que las empresas se desenvuelvan en un marco de libre competencia, es un exceso afirmar que está libre competencia se encuentre por encima del interés público. b) Poder sustancial en el mercado relevante. Fuera de las observaciones que formuló CITSA sobre la errónea definición del mercado relevante y del poder de mercado, tanto en la fase de procedimiento sancionatorio, como en los recursos de revocatoria y jerárquico, a lo cual debe añadir la consideración expuesta sobre la inexistencia de norma legal que fije un porcentaje máximo del 30% como cuota de mercado para poder incluir cláusulas de exclusividad sin ser prohibidas al ser una violación al principio de legalidad, hay que sumar las afirmaciones que aparecen en la Resolución Jerárquica cuando señala que "la sola intención sería sancionable", más aún si en el caso de conductas anticompetitivas relativas, éstas son sancionables si concurren dos condiciones que son: i) Si existen ganancias en eficiencia derivadas de la conducta que acrediten los agentes económicos y que incidan favorablemente en el proceso de competencia. Estas ganancias en eficiencia podrán ser las señaladas expresamente en dicho artículo, así como las demás que demuestren que las aportaciones netas al bienestar del consumidor derivadas de dichas prácticas superan sus efectos anticompetitivos.

ii) Que el presunto responsable tenga poder sustancial en el mercado relevante y que se realicen respecto de bienes o servicios que correspondan al mercado relevante, la afirmación de la autoridad jerárquica que dice que la norma boliviana sanciona "la sola intención" en las prácticas anticompetitivas relativas es incorrecta e ilegal; es tan inexacta que la propia resolución se contradice más adelante al señalar "... se debe destacar que el hecho de contar con un poder sobre el mercado relevante no es sancionable en sí mismo..."

iii).- Que la metodología para efectuar el análisis económico de la competencia no existe, y que tengan como pretende el órgano fiscalizador, carácter de verdad absoluta, aspecto que fue aceptado por la AEMP.

Sin embargo, vuelve a precisar en que el Manual de Prácticas Anticompetitivas aprobado como documento oficial mediante Resolución Administrativa de la propia AEMP establece tres pasos que no han sido cumplidos, bajo el argumento de que estos no se deben considerarse como requisitos indispensables a ser cumplidos, por lo que la AEMP se permite la licencia de decidir de manera unilateral cuándo utilizar una norma o no.

Finalmente manifiesta que CITSA presentó un informe elaborado por la Consultora Internacional Ruizmier Consulting a pesar de los datos y conclusiones de valor, por haberse realizado una investigación de campo la AEMP ha omitido tomarla en cuenta.

#### 5.- Incorrecto cálculo de la multa.

Refiere que a través de los recursos de revocatoria y jerárquico, hizo notar que la multa impuesta fue calculada arbitraria y discrecional, toda vez que se calculó a partir del 10% de los ingresos de CITSA, dividiendo dicho monto entre 11 (dado que existen 11 conductas que podrían ser sancionadas como prácticas anticompetitivas relativas) y multiplicando dicho monto por 1 pues supuestamente CITSA habría infringido el art. 11-1 del D.S. N° 29519. Sin embargo, esta forma de cálculo presupone que la totalidad de los ingresos de CITSA, han sido obtenidos bajo esta supuesta práctica anticompetitiva, sin tomar en cuenta que el monto de CITSA a los cuales se les podría atribuir la exclusividad de producto (en ningún caso de territorio), únicamente alcanza al 29.89% de sus ingresos, en la gestión que ha considerado como base para la determinación de la multa (abril 2011 a marzo 2012).

Que sin que esto implique reconocimiento alguno, señala que la multa debió haber ponderado los ingresos relacionados con la supuesta práctica anticompetitiva y ser ella en todo momento proporcional es decir los ingresos generados en la relación comercial que según la AEMP implicó la comisión de prácticas anticompetitivas, de manera tal que el cálculo de los ingresos sujetos a multa por la AEMP, debería haber alcanzado únicamente el 29.89% de sus ingresos totales, haciendo notar que las RR.AA. Nos. 52/2011 (CBN) así como la 115/2012 (Cementeras) de la AEMP, si se ha valorado la ponderación de los ingresos únicamente respecto a los ámbitos en los que se habría incurrido en las supuestas prácticas anticompetitivas, de manera que se convierte en un acto completamente discrecional y discriminatorio, toda vez que en el caso de CBN y de las Cementeras se tomó como calculó los ingresos brutos del mercado relevante, aplicando discrecionalmente un criterio que fue favorable a los sancionados, lo que no ocurrió a CITSA, cuando tomó la totalidad de los ingresos brutos porque considera que el mercado relevante es toda Bolivia, debiendo haber tomado en cuenta solamente las ventas por los contratos observados que no pasan del

30%, por lo que sin reconocer la legalidad de la sanción impuesta señala que la AEMP ha violado el principio de proporcionalidad y el principio de no discriminación que consagra el art. 3-a) de la Decisión 608 de la CAN.

### I.3 Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y disponga la revocatoria de la Resolución Jerárquica MDPyEP 014.2013, la R.A. RA/AEMP/DTDCDN N° 118/2012 y R.A. RA/AEMP/DJ/N° 014.2013.

### II. De la contestación a la demanda.

En el memorial de contestación a la demanda, la autoridad demandada representada por el Director de Asuntos Jurídicos niega y rechaza enfáticamente todos los extremos planteados bajo los siguientes argumentos:

#### 1.- Sobre la supuesta violación del debido proceso.

Señala luego de una relación de los antecedentes del proceso, que el argumento que refiere la empresa respecto a la AEMP, en sus determinaciones en la fiscalización no habría señalado ninguna referencia con relación a la denuncia efectuada por TADIS, estableciendo que el proceso se desarrolle de oficio, lo que implicaría que dicho proceso este viciado de nulidad, conforme lo establece el art. 35-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo; sobre este argumento indica que el debido proceso se materializó a través del respeto a los procedimientos establecidos en el art. 14 y siguientes del Reglamento de Regulación de la Competencia aprobado por la R.M. N° 190, para la aplicación del acto administrativo, y que el art. 15 de dicho reglamento establece las diligencias preliminares, proceden de oficio o a denuncia de parte, debiendo considerar que en el caso de autos se dio por denuncia de la empresa TADIS, y que luego de la colección de elementos fácticos, se decidió iniciar el procedimiento sancionador de oficio, ante la identificación preliminar de infracciones a la normativa en materia de Defensa de la Competencia, contenida en el D.S. N° 29519, siendo que la denuncia ha servido como uno más de los indicios que la autoridad ha identificado para el desarrollo del procedimiento sancionador, teniendo la empresa CITSA conocimiento de manera directa de todos los actos de la fiscalización, por lo que mal podría señalar violación a principios fundamentales del derecho, cuando se ha asegurado a la empresa la posibilidad de aportar todos los elementos necesarios que justifiquen su accionar, basándose el procedimiento instaurado en normas preexistentes al hecho, que todas las actuaciones realizadas se encuentran en los correspondientes cuadernos disponibles a la empresa, y que se han cumplido los plazos y procedimientos señalados en la norma, buscando únicamente que se cumpla plena y efectivamente las previsiones contenidas en el D.S. N° 29519 y la R.M. N° 190 con el objetivo de proteger el derecho de los consumidores.

#### 2.- Sobre los contratos de distribución de CITSA.

Indica que la empresa demandante de manera completamente errada exige que la Administración interprete el alcance de sus contratos como contratos de agencia, cuando tal aspecto no es de competencia ni de la AEMP, ni de esa Cartera de Estado, y en definitiva si lo que se pretendía era suscribir contratos de agencia, los personeros de CITSA, simplemente debieron consignar tal figura y la base legal correcta, toda vez que en la elaboración de los contratos solamente han participado los miembros de la empresa y los distribuidores, quienes han plasmado en los mismos, el contenido y cláusulas libremente elegidas, por lo que la empresa en plena libertad ha escogido la forma y sustento de sus contratos, y que identificada la infracción mal se puede justificar la misma con la obligación de leer lo que no está escrito y entender lo que desde ningún punto de vista se refleja.

Asimismo indica que la intención de CITSA es generar que al margen de las competencias y atribuciones legalmente establecidas, tanto la AEMP como el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural "interpreten" los contenidos de un contrato escrito, el mismo que fue suscrito de manera libre y voluntaria, aspecto que aparejaría una incuestionable nulidad por adecuarse a lo prescrito en el art. 122 de la C.P.E., donde hace alusión a la nulidad de actos que emergen de instancias que no tienen facultad para realizarlos.

Por otra parte señala que CITSA pretende hacer ver que con el contenido de sus contratos no se habría efectuado ningún daño a la libre competencia, sin embargo manifiesta que debe considerarse que el D.S. N° 29519, cuyo objeto según el art. 1, es la regulación de la competencia y la defensa del consumidor, frente a conductas lesivas que influyan en el mercado, que están determinadas taxativamente en el art. 11-1, consiguientemente la sola intención manifiesta a través de acuerdos o contratos, con el afán de establecer condiciones de exclusividad, se constituye en una práctica anticompetitiva sancionable, más allá de que se haya pactado o no la transferencia de la propiedad del producto, aspecto que forzosamente CITSA, intenta establecer como causal que la exime de responsabilidad.

Así también refiere que tanto el porcentaje del canal de ventas que usa la empresa, como su alto grado de participación en el mercado, de ninguna manera justifican la celebración de los contratos objeto de análisis, como se procura demostrar, sin embargo dichos parámetros muestran la existencia de una posición de dominio que la empresa ha sabido capitalizar a su favor, toda vez que sus representantes incluyen cláusulas de exclusividad en el contrato que suscriben con los distribuidores.

Que sobre las ganancias en eficiencia, este atañe al beneficio logrado y al de la empresa, sin que ello implique un aspecto favorable para los consumidores, es decir, si la empresa es capaz de vender en todo el territorio nacional, con una única estructura de precios, evitando el descreme y la doble marginalización, seguramente la beneficiada con ello es CITSA, de ninguna manera la colectividad, que está prácticamente obligada a consumir el producto de la citada empresa, pues como menciona la misma cuenta con una elevada cuota de dominio de mercado.

Continúa diciendo que conforme el análisis efectuado en la Resolución Ministerial se tiene que el Código de Comercio en sus arts. 1248 y ss., determina las características de "contrato de agencia", sin embargo, el marco legal citado expresamente en los contratos celebrados entre CITSA y sus distribuidores hace alusión al art. 1260 del citado cuerpo legal, es decir que los suscritos no son contratos de agencia, pues al margen de utilizar una base legal completamente ajena a estos, no cumplen con los requisitos establecidos en la norma y si bien pueden tener características parecidas tienen diferencias sustanciales, entre ellos la principal, es la que se refiere al registro de los contratos de agencia,

aspecto que si bien no aparea la validez del mismo entre las partes innegablemente, implica el cumplimiento de una formalidad establecida en la norma, cuyo desconocimiento no puede ser avalado por ningún ente de la administración pública, menos aún por las entidades encargadas.

Así también manifiesta que la figura de los denominados “contratos de comisión”, los cuales de ninguna manera pueden ser considerados contratos de agencia, toda vez que existen analogías entre la agencia y la comisión son muchas, siendo las modalidades contractuales autónomas e independientes, encontrándose entre las diferencias sustanciales entre agencia y comisión la forma de realizar la actividad a que se obligan las partes, en los respectivos contratos, así mientras el agente se obliga frente al empresario de una manera estable, el comisionista lo hace para un negocio concreto o en su caso varios, y con la realización de este el contrato extingue, por tanto la comisión es un contrato concebido como un instrumento de colaboración aislada y esporádica, la finalidad perseguida es diferente que en la agencia, donde en este la actividad del agente se orienta a la promoción o conclusión de actos u operaciones de comercio para el empresario principal, su actividad no persigue promover o concluir una o varias operaciones concretas, sino una serie indefinida de ellas, de hecho cuantas más mejor, así puede suceder que el agente realice una actividad que, considerada aisladamente es idéntica a la de un comisionista, pero este sería un enfoque erróneo pues mientras el comisionista solo realiza la conclusión de un contrato, como gestor de un interés ajeno. Que la actividad del agente en el contrato de agencia conduce a que este haya de calificarse, no solo como un contrato de colaboración, sino también como un contrato de distribución.

Asimismo indica que todos los contratos suscritos por CITSA con sus distribuidores, contienen cláusulas de asignación territorial, lo que indefectiblemente se adecua en lo descrito por el art. 11 núm. 1 del D.S. N° 29519, es decir que CITSA ha celebrado contratos de distribución exclusiva en determinados ámbitos territoriales, los cuales si bien no se pueden distinguir en departamentos, distritos o zonas, son palpables, pues es ilógico creer que dos o más distribuidores, ofrezcan el producto a más de un comerciante, toda vez que este último eslabón en la cadena de comercialización, también habrá pactado la provisión del producto, con un distribuidor, más aun si como se dice existe una única estructura de precios, con lo que se concluye que la existencia de una asignación de territorios, implica necesariamente el establecimiento de exclusividad en ámbitos geográficos, aspecto que refuerza con el principio de verdad material, es así que se identificó que existe una identidad entre la verdad formal (documentos) como en la verdad material (realidad), pues las estipulaciones contenidas en los contratos se han tramitado en el cumplimiento de los mismos, es decir los distribuidores o comisionistas, trabajan por una comisión en un lugar determinado y con productos determinados, contratos que además no han sido debidamente registrados, por lo que de ninguna manera pueden constituirse en “contratos de agencia”, sino que por el contrario han generado la realización de una práctica anticompetitiva.

### 3.- Sobre la supuesta violación del principio de legalidad.

Manifiesta que ninguno de los argumentos expuestos en la R.M. N° MDPyEP 014/2013 de 25 de julio, se basa en normas de legislaciones extranjeras, sino que el análisis y determinación asumida en la misma responde de manera estricta a las disposiciones normativas nacionales y vigentes en la actualidad como son la Constitución Política del Estado, L. N° 2341, DD.SS. Nos. 27175 y 29519 y R.M. N° 190, y que si durante la fiscalización se ha efectuado cita a estipulaciones que serían parte de una u otra legislación, tales elementos se constituyen simplemente en referencias cuya finalidad son aclarar más la defensa de la competencia, por lo que no se evidencia vulneración alguna al principio de legalidad.

Que respecto a la aplicación de la decisión 608 de la Comunidad Andina de Naciones manifiesta que ante la presencia de una norma nacional no es aplicable dicha decisión.

### 4.- Sobre la supuesta inexistencia de prácticas anticompetitivas.

Refiere que en cuanto a la identificación del mercado relevante y poder de mercado, señala que el primero supone la identificación del conjunto de productos (bienes o servicio) que rivalizan entre sí en la satisfacción de las necesidades de los consumidores, el conjunto de empresas que pueden ofrecer dichos productos en un plazo relativamente reducido de tiempo, y el área geográfica en la que las condiciones de competencia para el suministro de dichos productos son suficientemente homogéneas y diferentes de las otras áreas geográficas próximas.

Asimismo argumenta que el hecho de contar con un poder sobre el mercado relevante no es sancionable en sí mismo, lo sancionable es que se utilice ese poder para distorsionar las condiciones de libre competencia y concurrencia en el mercado, en ese ámbito es que llegó la AEMP a identificar las categorías conceptuales de mercado relevante y poder de mercado, no otra cosa puede significar el hecho de que la resolución tanto sancionatoria como la emergente del recurso de revocatoria especifiquen de manera concreta lo que se debe entender por estos conceptos y que a partir de ello, es que se ha podido establecer elementos tales como el hecho de que la empresa CITSA, tiene poder de mercado, pues cuenta con la capacidad de fijar precios de manera unilateral, sin que ello signifique perder clientes, dejando constancia que en el caso presente la sanción impuesta se refirió a la existencia de cláusulas de exclusividad por producto y por territorio en los contratos que efectúa la empresa.

#### 4.1 Abuso de Poder.

Indica que el análisis de los antecedentes del proceso sancionador, permite establecer que CITSA, realiza un abuso de poder, elemento que se puede traslucir del contenido de los contratos que efectúa con los distribuidores, ya que al contar con una posición dominante, teniendo el poder de mercado con el que cuenta, la empresa tiene un formato de contrato, en el cual impone cláusulas que no pueden ser más que aceptadas por sus distribuidores, elemento que no es señalado ni interpretado por la AEMP ni por el Ministerio, sino que puede ser conocido y corroborado con el contenido del Laudo Arbitral N° 008/11 pronunciado por el centro de conciliación y arbitraje de la Cámara de Comercio de Cochabamba que emergió de la demanda interpuesta por TADIS una de las distribuidoras de CITSA.

#### 4.2. Identificación de la conducta anticompetitiva.

Sobre este punto manifiesta que del análisis del art. 11-1 del D.S. N° 29519, se establece que existen contratos que por su naturaleza pueden desplazar o impedir el acceso a otros agentes al mercado, que CITSA y sus distribuidores se constituyen en agentes económicos que



no son competidores entre sí, pues entre ellos existe una integración vertical, por el que cada uno tiene una participación diferente en el mercado, y que CITSA y sus distribuidores han establecido en los contratos, cláusulas de exclusividad las cuales, solo podrían ser aceptadas en casos de contratos de agencia, empero, tal como se ha descrito precedentemente, tales contratos no son los que ha efectuado la empresa.

Consiguientemente señalan que las actuaciones de CITSA, se adecuan plenamente a la norma jurídica vigente, teniendo en cuenta que el interés público es una figura directamente relacionada con la colectividad empero bajo ningún argumento se justifica el desarrollo de actividades contrarias a las normas en vigencia.

#### 5. Sobre el presunto calculo erróneo de la multa.

Manifiesta que el argumento de la empresa demandante respecto a que el ajuste de la multa habría sido efectuado de manera arbitraria y discrecional, pues se habría considerado el total de las utilidades de la empresa, sin considerar que de ellas solo un porcentaje ha sido obtenido como efecto de la realización de los contratos con sus distribuidores. Sobre el particular indica que la sanción interpuesta se enmarca dentro de los términos de la proporcionalidad y la legalidad, es decir que la AEMP, ha tenido el cuidado necesario para cumplir los requisitos que señala la norma vigente, toda vez que conforme el procedimiento se puede comprobar la gravedad de la conducta, conforme establece el art. 10 y 39 de la R.M. N° 190, considerando los últimos estados financieros de la empresa.

Que en el caso de CITSA se consideró el mercado geográfico relevante y este fue todo el territorio nacional, es decir que se consideraron los ingresos brutos de todos los departamentos de Bolivia y en base a ello sancionó a la empresa, conforme el art. 39 de la Resolución Ministerial que establece que las multas pueden llegar hasta el 10% de los ingresos brutos anuales, aspecto que fue considerado en el presente caso.

#### II. 1 Petitorio.

Concluyó solicitando se rechace todas y cada una de las argumentaciones planteadas por CITSA, y se declare improbadamente la demanda, debiendo quedar firme y subsistente la Resolución impugnada.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado". Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

- Que en 02 y 05 de agosto y el 01 de septiembre de 2011 la empresa TADIS presentó denuncia contra la Compañía Industrial de Tabacos S.A. CITSA y AIDISA Bolivia S.A., respectivamente, bajo el argumento que ambas empresas con el poder de mercado que tienen pretenden la rescisión del contrato de distribución, solicitando la fiscalización por prácticas abusivas en contra de sus distribuidores.

- Que la Autoridad de Fiscalización y Control de las Empresas AEMP, mediante Auto de 12 de septiembre de 2011, determinó de oficio iniciar la investigación solicitando la presentación de documentación e información entre las gestiones 2009 a 2011.

- Que en 17 de agosto de 2012, la empresa TADIS remite el Laudo Arbitral N° 008/11, emitido dentro de la demanda interpuesta por dicha empresa contra AIDISA BOLIVIA S.A. y CITSA S.A., por la rescisión de contratos de distribución de mercaderías en la ciudad de Sucre, donde se determinó declarar improcedente la resolución de contratos de distribución suscritos entre las citadas empresas, y probado en parte el incumplimiento de contrato de parte de los suministradores, lo que implica perjuicio para el distribuidor, estableciendo el pago de una indemnización; asimismo, improbadamente el reclamo efectuado por BELDENT, por inexistencia de pruebas e improbadamente la demanda respecto a la inversión directa realizada en el alquiler del local, compra de vehículos y contratación de personal, dejando sin efecto el pago de costas, estableciendo simplemente los montos que se debe indemnizar a la empresa TADIS de parte de AIDISA BOLIVIA S.A. y CITSA S.A.; así también indica en su punto 7 la existencia de cláusulas excesivas, inequitativas e incluso ilegales en los contratos suscritos.

- El 18 de septiembre de 2012 mediante R.A. RA/AEMP/N° 102/2012 la AEMP dispone el inicio de procedimiento sancionador de oficio en contra de la empresa CITSA.

- En 30 de noviembre de 2012 la AEMP emite la R.A. RA/AEMP/DTDCDN N° 118/2012, disponiendo: primero: declarar probada la comisión de conductas anticompetitivas relativas, descritas en el art. 11-1 del D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008 en contra de la Compañía Industrial de Tabacos S.A. – CITSA, por la fijación, imposición y establecimiento en sus contratos de la distribución exclusiva de Tabaco (cigarrillos), por razón de producto y situación geográfica, y en consecuencia, sancionarla con la multa de 1.257.683,02 UFV's (Un millón

doscientos cincuenta y siete mil seiscientos ochenta y tres 02/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), que deberá ser cancelada y abonada en la Cuenta Corriente N° 1-8955665 del Banco Unión S.A., en un plazo de 10 días hábiles administrativos de notificada la presente resolución administrativa, conforme el Anexo 1, que forma parte indivisible de la misma.

- Segundo.- Instruir a la Compañía Industrial de Tabacos S.A. – CITSA, lo siguiente: a) El cese inmediato de las acciones y prácticas anticompetitivas descritas en el art. 11-1 del D.S. N° 29519, de acuerdo a los lineamientos establecidos en dicha resolución, b) La adecuación de sus planes, estrategias y políticas de distribución y comercialización a los lineamientos contenidos en el presente acto administrativo, dejando sin efecto cualquier disposición que atente, vulnere y restrinja la libre competencia y/o que tenga como objeto y efecto perseguir o mantener un oligopolio o el control y exclusividad en la producción y comercialización de Tabaco, en resguardo del art. 314 de la C.P.E.

- Tercero.- Remitir copia de la resolución al Viceministerio de Comercio y Exportaciones – Dirección General de Defensa del Consumidor, para que en el marco de sus atribuciones adopte las acciones correspondientes para precautelar el derecho de los consumidores a la libre elección de productos provenientes del tabaco.

- Cuarto.- Instruir a la ejecución de lo dispuesto a la Dirección Técnica de Defensa de la Competencia y Desarrollo normativo de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas.

Contra dicha resolución la empresa CITSA interpone recurso revocatorio en 31 de diciembre de 2012, que fue resuelto mediante R.A. RA/AEMP/DJ/N° 014/2013, disponiendo la confirmación total de la R.A. RA/AEMP/DTDCDN N° 118/2012.

- En 07 de marzo de 2013, la empresa CITSA, interpuso recurso jerárquico contra la R.A. RA/AEMP/DJ/N° 014/2013 emitida por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, que fue resuelto mediante Resolución Jerárquica MDPyEP N° 014/2013 de 25 de julio de 2013, disponiendo confirmar la resolución administrativa de revocatoria, conforme el art. 43-I-a) del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo para el SIREFI, aprobado mediante D.S. N° 27175, y que la Dirección General de Asuntos Jurídicos de esta Cartera de Estado, remita actuados a la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas (AEMP), para los fines consiguientes.

Resolución Jerárquica que ahora es impugnada mediante demanda contencioso administrativa en base a los fundamentos que se analiza.

#### V. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece, que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con los siguientes supuestos:

1) Si al emitir la Resolución Ministerial Jerárquica MDPyEP N° 014/2013, la autoridad demandada incurrió en vulneración de las normas que rigen la materia al establecer que la empresa CITSA cometió prácticas anticompetitivas conforme los contratos suscritos con sus distribuidores.

2) Si la Autoridad Jerárquica actuó correctamente al confirmar la multa impuesta a la empresa al tomar como referencia sus ingresos brutos a nivel nacional.

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se debe considerar lo siguiente:

Inicialmente, respecto a la vulneración del derecho al debido proceso, que alegó la empresa, con relación a que la AEMP, en sus determinaciones en la fiscalización no habría señalado ninguna referencia con relación a la denuncia efectuada por TADIS, estableciendo que el proceso se desarrolle de oficio, lo que implicaría que el mismo esté viciado de nulidad, cabe precisar que de acuerdo con la jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional Plurinacional, el debido proceso es considerado en su triple dimensión de principio, derecho y garantía, inherente a cualquier tipo de proceso, tanto en el ámbito jurisdiccional, como administrativo.

En relación con lo anterior, la Sentencia Constitucional Plurinacional, con base en la interpretación del parág. I del art. 117 de la Carta Política del Estado, expresó: "La Corte Interamericana de Derechos Humanos, ha señalado que: 'De conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo... Es decir, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un juez o tribunal competente para la determinación de sus derechos, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana."

Por otra parte, la S.C. Plurinacional N° 0405/2012 de 22 de junio, sobre los elementos que componen el debido proceso, indicó que el mismo se encuentra constituido por: "...el derecho a un proceso público; derecho al juez natural; derecho a la igualdad procesal de las partes; derecho a no declarar contra sí mismo; garantía de presunción de inocencia; derecho a la comunicación previa de la acusación; derecho a la defensa material y técnica; concesión al inculpado del tiempo y los medios para su defensa; derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas; derecho a la congruencia entre acusación y condena; la garantía del non bis in ídem; derecho a la valoración razonable de la prueba; derecho a la motivación y congruencia de las decisiones".

En ese entendido en el caso de autos además de una denuncia genérica de infracción del debido proceso, que no fue probada, el demandante ni siquiera mencionó y menos fundamentó acerca de cuál o cuáles de los elementos del debido proceso hubieran sido vulnerados,

si tuvo la oportunidad de asumir defensa e impugnar en sede administrativa, como también presentar la demanda contenciosa administrativa en análisis.

Asimismo el hecho que TADIS hubiera presentado una denuncia, pero que después el proceso se desarrolló de oficio, que es el único argumento esgrimido por el demandante, se debe tomar en cuenta que el art. 15 de la R.M. N° 190/2008, reglamentaria del D.S. N° 29519, dispone que el procedimiento se iniciará a “denuncia o de oficio”, por lo que la forma de inicio del procedimiento sancionador no tiene ninguna incidencia ni afecta al derecho de la empresa a asumir su defensa o el debido proceso, como no afectó en el presente caso.

2.- Que respecto al hecho alegado por el demandante en sentido que los contratos de distribución firmados por CITSA no constituyen una infracción a la libre competencia y de la inexistencia de prácticas anticompetitivas, previamente se debe considerar lo siguiente:

Que el art. 314 de la C.P.E., dispone: “Se prohíbe el monopolio y el oligopolio privado, así como cualquier otra forma de asociación o acuerdo de personas naturales o jurídicas privadas, bolivianas o extranjeras, que pretendan el control y la exclusividad en la producción y comercialización de bienes y servicios.”

Por su parte el D.S. N° 29519 establece en su art. 1, que: “El presente Decreto tiene por objeto regular la competencia y la defensa del consumidor frente a conductas lesivas que influyan negativamente en el mercado, provocando especulación en precios y cantidad, a través de mecanismos adecuados a ser ejecutados por el Instituto Boliviano de Metrología - IBMETRO y la Superintendencia de Empresas”.

Que respecto a las conductas anticompetitivas, dicho decreto manifiesta que estas pueden ser absolutas o relativas, estableciendo las conductas anticompetitivas en su art. 11 que dispone: “Se consideran conductas anticompetitivas relativas los actos, contratos, convenios, procedimientos o combinaciones cuyo objeto o efecto sea o pueda ser desplazar indebidamente a otros agentes del mercado; impedirles sustancialmente su acceso, establecer ventajas exclusivas en favor de una o varias personas, en los siguientes casos: 1. Entre agentes económicos que no sean competidores entre sí, la fijación, imposición o establecimiento de la comercialización o distribución exclusiva de bienes o servicios, por razón de sujeto, situación geográfica o por períodos determinados, incluidas la división, distribución o asignación de clientes o proveedores; así como la imposición de la obligación de no fabricar, distribuir bienes, prestar servicios por un tiempo determinado o determinable...”.

De acuerdo con las normas glosadas y el análisis de los antecedentes del proceso, se tiene que de fs. 107 a 270 del anexo 1, cursan los contratos suscritos por la Compañía Industrial de Tabacos S.A. y sus distribuidores (Real Representaciones Generales, Distribuidora Trinidad, Gloria Vanesa Pedriel Rivero, Empresa Unipersonal Cárdenas Sandoval, proveedora Pio Pio, Carola Jimena Acebey Garnica entre otras), bajo el nomen juris de “Minuta de Contrato Comercial de Distribución”, de conformidad con los arts. 454, 519, 568, 949 del Cód. Civ. y arts. 787, 802, 803, 805, 1260 y ss., del Cód. Com., y num. 7 de la R.A. N° 05-0039-09; en ese sentido del análisis de estos contratos, se puede ver como ejemplo el contrato de fs. 269 a 276 del anexo 1, que en la especie, se señala que los contratos de CITSA con su distribuidor Real Representaciones Generales, se suscribieron con base en los arts. 787, 802, 803, 805, así como el art. 1260 y ss., del Cód. Com.

En ese entendido en el apartado anterior, el art. 787 del Cód. Com., determina la forma de expresar la voluntad en materia comercial, que en el presente caso, fue escrita, como consta por el contrato de fs. 269 a 276. El art. 802, establece las formas de resolución del contrato, en su caso. El art. 803, a la buena fe en los contratos. Y el art. 805, a las acciones por incumplimiento de los contratos bilaterales.

A efectos del proceso en análisis, es importante tomar en cuenta el art. 1260 y siguientes, que desarrolla su contenido sobre las comisiones y consignaciones, que especifica y textualmente señala: “La comisión es un mandato sin representación, por el cual el comisionista contrata con los terceros a su propio nombre, pero por cuenta de su comitente, la ejecución de un acto o negocio mercantil.”

Por su parte, el art. 1290 del Cód. Com., acerca de las consignaciones, establece: “La consignación es una forma de mandato por la cual una persona contrae la obligación de vender mercaderías u objetos a nombre y por cuenta de otra, previa la fijación de su precio o conforme se haya convenido.”

Por otra parte el contrato de agencia, de acuerdo con lo que indica el art. 1248 del Cód. Com., se entiende: “Por el contrato de agencia o representación de negocios, un comerciante asume, en forma independiente y estable, el encargo de promover o explotar negocios en determinado ramo y dentro de una zona prefijada del país, como intermediario de otro empresario nacional o extranjero, con libertad para dedicarse a cualquier otra actividad comercial.”

Que en el caso de autos el contrato celebrado entre CITSA y sus distribuidores, es de distribución, modalidad de contrato que no se encuentra prevista en el Código de Comercio, es decir, que se trata de un contrato innominado.

Asimismo este contrato, en el num. 2 de su cláusula segunda, indica que “...CITSA requiere contratar los servicios de una persona, natural o jurídica, que cuente con los recursos humanos y condiciones tanto profesionales como técnicas que le permitan efectuar en forma independiente, con su propio personal y equipo, la distribución y comercialización de sus productos”.

En la cláusula tercera, establece los términos y condiciones para que el distribuidor realice el servicio de distribución y comercialización de los productos de CITSA, determinando en esta cláusula el lugar de distribución.

En cuanto al objeto del contrato, los nums. 2 y 3 de la cláusula tercera del contrato, determinan que no existe ningún grado de subordinación o de dependencia del distribuidor respecto de CITSA y que el distribuidor percibirá una comisión por el servicio de distribución, en las condiciones que señala el art. 1260 del Cód. Com. Asimismo en dichos contratos se estipuló que el distribuidor percibiría comisiones por ventas de productos de tabaco cuya escala está definida en base a porcentajes (Como ejemplo comisiones por ventas a precio paquete, distribución horizontal 6% y a precio de ½ jaba o jaba 3.5%) y los distribuidores contratados por CITSA realizan la venta por cuenta y nombre de CITSA.

Finalmente, la cláusula décima octava del contrato hace referencia a la inexistencia de exclusividad, describiendo que en consecuencia el distribuidor "...facultado para realizar la comercialización o distribución de productos de otras líneas comerciales si así lo considera necesario siempre que éstas no representen ninguna forma de competencia directa de los productos de CITSA."

En virtud de lo anterior, tomando en cuenta lo dispuesto por el num. 1 del art. 11 del D.S. N° 29519, en cuanto se considerará conducta anticompetitiva la que se desarrolle: "Entre agentes económicos que no sean competidores entre sí, la fijación, imposición o establecimiento de la comercialización o distribución exclusiva de bienes o servicios, por razón de sujeto, situación geográfica o por períodos determinados, incluidas la división, distribución o asignación de clientes o proveedores; así como la imposición de la obligación de no fabricar, distribuir bienes, prestar servicios por un tiempo determinado o determinable..."

En el caso de autos, la conducta de CITSA se adecuó a la previsión del num. 1 del art. 11 del D.S. N° 29519 al condicionar en la cláusula décima octava de su contrato, "...siempre que éstas no representen ninguna forma de competencia directa de los productos de CITSA", pues se trata -quienes suscribieron el contrato- de agentes económicos que no son competidores entre sí, se condiciona la distribución exclusiva por razón de la situación geográfica, determinando que no podrán ser distribuidos o comercializados, productos que signifiquen competencia directa de los productos de CITSA, incurriendo en el campo de las conductas anticompetitivas, conforme correctamente se determinó en la resolución impugnada.

3.- En relación a que la AEMP se basó en legislación europea estableciendo como parámetro que la cuota de mercado cuando es mayor a 30%, la empresa tiene poder sustancial en el mercado relevante, violando el principio de legalidad, toda vez que no existe ley boliviana, ni reglamento ni norma de ninguna clase que prohíba, limite o de cualquier modo fije un parámetro que por sí mismo implique ese porcentaje; sobre el particular, de la revisión de la R.M. N° MDPyEP 014/2013 de 25 de julio, no se evidencia normas de legislaciones extranjeras, asimismo en la R.A. N° 118 si bien esta hace mención a doctrina internacional, esto no implica violación al principio de legalidad, pues como en toda resolución ayuda a realizar comparaciones o a dar una idea más clara en una situación similar; así también, se debe tener presente que el poder sustancial de la empresa CITSA en el mercado relevante fue determinado al establecer que posee una elevada cuota de mercado en la producción y comercialización de cigarrillos de 92%, lo que implica que CITSA tiene poder de mercado.

4.- Con relación a que la multa impuesta a la empresa CITSA, fue calculada arbitraria y discrecionalmente; al respecto se debe considerar que el art. 12 del D.S. N° 29519 establece que: "I. Para determinar si las conductas a que se refiere el artículo anterior deban ser sancionadas, la Superintendencia de Empresas analizará las ganancias en eficiencia derivadas de la conducta que acrediten los agentes económicos y que incidan favorablemente en el proceso de competencia..."

Ahora bien, la aplicación de la sanción en el presente caso, se dio sobre la base de la R.M. N° 190/2008 Reglamento de Regulación de la Competencia en el Marco del D.S. N° 29519, tomando en cuenta sus arts. 3, 4, 10, 11, 33 y específicamente el numeral 1 del art. 39, que textualmente indica que podrá imponerse: "Multa de hasta el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos anuales del año anterior al inicio del procedimiento sancionador, en el caso de infracción a las prohibiciones contenidas en los artículos 10 y 11 del D.S. N° 29519."

Que conforme lo expuesto supra se evidencia que la empresa CITSA a través de los contratos suscritos impuso la comercialización o distribución exclusiva de los bienes que produce, a sus distribuidores Real Representaciones Generales, Distribuidora Trinidad, Gloria Vanesa Pedriel Rivero, Empresa Unipersonal Cárdenas Sandoval, proveedora Pio Pio, Carola Jimena Acebey Garnica, AIDISA, José Taborga y TOBA, así también, se tiene que los contratos de distribución de la empresa CITSA se hallan suscritos bajo la figura de Contrato de Comisión y no bajo la figura de Contrato de Agencia, en consecuencia conforme lo manifestado, al haber adecuado su conducta a la práctica anticompetitiva, en conformidad del art. 10 de la R.M. N° 190, se calificó la infracción a nivel de gravedad media, en consecuencia fue sancionada con multa.

Que el cálculo fue realizado tomando como base a los estados financieros de CITSA con cierre a marzo 2012, de los ingresos brutos de dicha empresa para la gestión 2011, parámetro por el que se determinó el 10% de Bs 24.824.235.50; que en UFV's, es el monto 13.834.513.23; y la misma se dividió entre 11 contratos que son los que tiene suscritos CITSA a nivel nacional, y toda vez que corresponde a una sola práctica anticompetitiva se multiplicó por 1, determinándose que el monto a pagar sea de 1.257.683,02 UFV's, por lo que no se evidencia vulneración alguna.

#### VII. Conclusiones.

De acuerdo con la fundamentación precedente, se concluye que la autoridad demandada, al emitir la resolución impugnada, no incurrió en vulneración de normas que rigen la materia al establecer que CITSA incurrió en prácticas anticompetitivas a través de los contratos suscritos con sus distribuidores, al condicionar que el desarrollo de las actividades comerciales de estos últimos, no representen ninguna forma de competencia directa de los productos de CITSA.

Tampoco incurrió en vulneración de normas al aplicar la sanción económica, como dispuso en la resolución impugnada, ya que ella se encuentra dentro de los márgenes señalados en el num. 1 del art. 39 de la R.M. N° 190/2008, Reglamento de Regulación de la Competencia en el Marco del D.S. N° 29519.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 158 a 172 vta., interpuesta por la Compañía Industrial de Tabacos S.A. – CITSA, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución Jerárquica MPDyEP N° 014/2013 de 25 de julio.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



172

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 40 a 45 vta., planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1266/2013 emitida el 07 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 79 a 82, réplica de fs. 86 a 87 vta., duplica a fs. 90 y vta.; apersonamiento y contestación de Libna Giovana Aranda Zuñavi en su condición de tercero interesado de fs. 94 a 99, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que a efecto de validar las características de la mercancía declarada en la DUI 2011/543/C-2467, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00132-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-2467, petición respondida por IBMETRO el 04 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-CE- 240/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO.

Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, dicha institución concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-2467 de 29 de diciembre de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), 3° y 5° del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 01 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-061/2012, identificando como persona sindicada a la importadora, Libna Giovana Aranda Zuñavi, con NIT 3508828012, con domicilio en el Barrio Villa Fátima c/2 esq. 9 N° 38 Noroeste de la ciudad de Oruro.

El 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-48/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del Acta de Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede

administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria, ello conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

### I.2.- Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, modificado por la disposición adicional décima sexta de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-061/2012 de la DUI 2011/543/C-2467 de 29 de diciembre de 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una trascripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del Cód. Trib. Boliviano; y 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido; que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado, puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, teniendo presente que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano.

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el inciso b) del art. 181 del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, el inciso k) del art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y 119 del mismo texto normativo, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo.

Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe AN-UFIPR-I-098/2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recaló que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de encontrarse indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en el inciso b) y último párrafo del art. 181 y en el num. 4 del art. 160 del CTB. Sin embargo, de la fiscalización señala que concluido el procedimiento de control diferido regular por lo fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo establecido en el num. 3. que establece que a la conclusión del Control Diferido Regular, se debe remitir informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del CTB, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una Fiscalización Posterior, a un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además que causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 3 del punto 4 de la literal B del Procedimiento del Control Diferido, establece que de existir indicios de tributos omitidos, se coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el acta de intervención.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1266/2013 de 07 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-048/2012 de 27 de diciembre.

### II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 02 de mayo de 2014, que cursa de fs. 79 a 82, señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la RD N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en el num. 4 del art. 160, así como en el inc. b) y último párrafo del art. 181 del CTB; sin embargo, el num. 4 - Conclusión del Control Diferido Regular- señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional – Fiscalizador: “Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley, la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por la vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Señaló que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-061/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional, inclusive, para que la Administración Aduanera concluya el Procedimiento de Control Diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

#### II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### III.1.- Contestación del tercero interesado.

Libna Giovana Aranda Zuñavi, con memorial que cursa de fs. 94 a 99, se apersonó al proceso y haciendo un recuento de lo antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Aduanera señaló que respecto a las disposiciones legales vigentes a la fecha del despacho o trámite aduanero, estaba la RD 01-004-2009 de 12 de marzo de 2009.

Agregó que la Administración Aduanera, señaló que el trabajo es la consecuencia de la aplicación de una Fiscalización de Control Diferido; sin embargo, revisadas las disposiciones aprobadas por el Directorio de la Aduana Nacional, no encontró ninguna disposición.

Señaló que otra inconsistencia que encuentra radica en que la Administración Aduanera manifestó que no es aplicable al presente caso por tratarse de una fiscalización de control diferido que es diferente en gran proporción de una fiscalización posterior, por lo que las notificaciones son plenamente válidas por haberse ajustado a la RD 01-004-2009 de 12 de marzo, que aprueba el procedimiento de control diferido, de cuya revisión concluyó que no se cumplieron los procedimientos establecidos; así por ejemplo, en dicho procedimiento no existe emisión de actas de intervención menos las resoluciones administrativas o sancionatorias.

Los actos citados no pueden ser realizados por la Administración Aduanera mediante el procedimiento de control diferido sino a través de una fiscalización aduanera posterior, que está prevista en la RD 01-008-11 de 22 de diciembre de 2011, donde se puede emitir el acta de diligencia, acta de infracción, vista de cargo, acta de intervención contravencional, resolución sancionatoria/final/auto administrativo. De otra manera, se vulneran los derechos del sujeto pasivo establecidos en la Carta Política del Estado.

Manifestó su desacuerdo con la forma como fue realizado todo el trámite administrativo, al realizarse controles aduaneros incumpliendo las Resoluciones del Directorio de la Aduana Nacional. Transcribiendo la parte conclusiva del Informe AN-UFIPR-I-96/2012, se preguntó qué pasaría si en el proceso penal se demuestra que el documento o certificación no es falso y qué ocurriría con la anulación de la DUI, por lo que existe una incongruencia cuando el Informe AN-UFIPR-I-96/2012 en su parte conclusiva señala que corresponde anular la DUI previo informe de la Unidad Legal de la Gerencia Regional Potosí una vez ejecutoriada la resolución, a sabiendas que el proceso penal tiene otras fechas o plazos de ejecución con relación al ámbito tributario.

Apuntó que durante el proceso de control diferido regular, no corresponde emitir ningún acta de intervención, lo que correspondía era que se solicite el inicio de fiscalización, entonces, existen inconsistencias e incongruencias que llevan a un error en las interpretaciones para su defensa porque como ciudadana importó un vehículo automotor bajo el principio de buena fe.

#### III.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### IV.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-061/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-061/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

#### V.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

V.1.- Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 1 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 14 a 18, Anexo 2).

V.2.- A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí, el 6 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 (fs. 24, Anexo 2), la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-2467 que dio origen al presente proceso.

V.3.- En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 26 a 32 Anexo 2).

V.4.- El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-098/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-2467, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el inciso b) del art. 181 del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 39 a 48 del Anexo 2).

V.5.- El 31 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-061/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, otorgando un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 59 a 66 del Anexo 2).

V.6.- Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-48/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100% del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención y la anulación de la DUI 2011-543-C-2467 de 29 de diciembre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 69 a 78 Anexo 2).

V.7.- Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0117/2013 de 13 de mayo (fs. 71 a 76, Anexo 1), anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-048/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI 061/2012 de 28 de septiembre, ordenando que la Administración Aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra.

V.8.- La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico, que fue resuelto con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1266/2013 impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-061/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se



encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4-3 Conclusión del Control Diferido Regular de la RD 01-004-09; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

V.9.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de la problemática planteada.

VI.1.- Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido, mediante RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a.- Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b.- Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales a través de la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 10, Anexo 2).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4.3 Conclusión del Procedimiento Diferido Regular de la RD 01-004-09, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2., prevé: "Si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5 y 6 del Cód. Trib., el art. 186 de la L.G.A. y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y los remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del Sumario Contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el num. 4 del art. 160 del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3., señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional -en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB- potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la última parte del art. 48 del D.S. N° 27310, señala: "...La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior." Del texto de la norma citada, se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1266/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 40 a 45 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1266/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava por emitir voto disidente, asimismo, no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



173

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 37 a 42 vta., planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1262/2013, emitida el 07 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 64 a 67 vta., réplica de fs. 63 a 64 vta., duplica a fs. 82; apersonamiento y contestación de Libna Giovana Aranda Zuñavi (fs. 85 a 90) y Jheyson Jhody Villegas Santander en representación de Primo Flores Flores (fs. 98 a 106 vta.), en su condición de terceros interesados, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que a efecto de validar las características de la mercancía declarada en la DUI 2011/543/C-2093, (camión hormigonero, clasificado en la Partida Arancelaria 8705400000), recurriendo a la página del RUAT, evidenció que la mercancía se encuentra registrada como clase: chasis cabinado y no como camión hormigonero.

Añadió que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-003-0014-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-556, petición respondida por IBMETRO el 04 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1472 de 01 de agosto de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la L.G.A. (LGA), 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), 3° y 5° del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 01 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181—b) del CTB, según tributos pagados de Bs 60.230.00.- equivalentes a 37.725,05 UFV; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-0073/2012, de la DUI 2011/543/C-556 de 01/04/2011, identificando como personas sindicadas al importador Libna Giovana Aranda Zuñavinit y además de identificar los medios de rueba, describe la mercancía objeto de contrabando y/o decomisada, como un vehículo marca Volvo, clase Camión Hormigonero, año 1994.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del Acta de Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria, ello conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-073/2012 de la DUI 2011/543/C-556 de 01 de abril, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una trascripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del CTB; 111 del RLGA, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continúo manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la Disposición Adicional Tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBEMTERO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalcó que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4) y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el numeral 4. Conclusiones del Control Diferido Regular, señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalización concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del CTB, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la

normativa porque el numeral 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su Resolución Jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1262/2013 de 07 de agosto.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial que cursa de fs. 64 a 67 vta., señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la RD N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el numeral 4-3 – Conclusión del Control Diferido Regular – señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional – Fiscalizador: “Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-073/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurriendo en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-073/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera concluya el Procedimiento de Control Diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

### III. Contestación del tercero interesado.

Libna Giovana Aranda Zuñavi, con memorial que cursa de fs. 85 a 90, se apersonó al proceso y haciendo un recuento de lo antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Aduanera señaló que el trabajo es la consecuencia de la aplicación de una Fiscalización de Control Diferido; sin embargo, revisadas las disposiciones aprobadas por el Directorio de la Aduana Nacional, no encontró ninguna disposición.

Refirió que el presente caso trata de una fiscalización de control diferido que es diferente en gran proporción de una fiscalización posterior, por lo que las notificaciones son plenamente válidas por haberse ajustado a la RD 01-004-2009 de 12 de marzo, que aprueba el procedimiento de control diferido, de cuya revisión concluyó que no se cumplieron los procedimientos establecidos; así por ejemplo, en dicho procedimiento no existe emisión de actas de intervención menos las resoluciones administrativas o sancionatorias.

Los actos citados no pueden ser realizados por la Administración Aduanera mediante el procedimiento de control diferido sino a través de una fiscalización aduanera posterior, que está prevista en la R.D. 01-008-11 de 22 de diciembre de 2011, donde se puede emitir el acta de diligencia, acta de infracción, vista de cargo, acta de intervención contravencional, resolución sancionatoria/final/auto administrativo. De otra manera, se vulneran los derechos del sujeto pasivo establecidos en la Carta Magna.

Manifiestó su desacuerdo con la forma como fue realizado todo el trámite administrativo, al realizarse controles aduaneros incumpliendo las Resoluciones del Directorio de la Aduana Nacional. Transcribiendo la parte conclusiva del Informe AN-UFIPR-I-072/2012, se preguntó qué pasaría si en el proceso penal se demuestra que el documento o certificación no es falso, y qué ocurriría con la anulación de la DUI, por tanto, existe incongruencia cuando se ordenó anular después de ejecutoriada, a sabiendas que el proceso penal tiene otras fechas o plazos de ejecución con relación al ámbito tributario.

Apuntó que durante el proceso de control diferido regular, no corresponde emitir ninguna acta de intervención, sino que más bien debió solicitarse el inicio de fiscalización, entonces, existen inconsistencias e incongruencias que llevan a un error en las interpretaciones para su defensa.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

Cursa también el apersonamiento del tercero interesado Primo Flores Flores que de igual manera solicita se declare improbadamente la demanda interpuesta en el caso de autos con el argumento principal de que resulta anacrónico y antitético pensar que se hubiese producido alteración de documentación en cuanto se refiere a la certificación de IBMETRO.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-73/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-073/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: saa-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 14 a 15 Anexo 2).

A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de fs. 35 de la carpeta 2), el 06 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012, la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI que dio origen al presente proceso.

En respuesta IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 57 a 63).

El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-110/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-556, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO.

El 05 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó a Libna Giovana Aranda Zuñavi con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-073/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando.

Posteriormente, el 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Freddy Ayala Fuentes con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-47/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención y la anulación de la DUI correspondiente. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0136/2013 de 13 de mayo, anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-047/2012 de 27 de diciembre.

La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el num. 4. Conclusión del Control Diferido Regular; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

#### VI. Análisis de la problemática planteada

##### VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 35).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la L.G.A. (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. Señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB –

potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1262/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 37 a 42, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1262/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



174

**Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Oruro**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por Verónica J. Sandy Tapia en representación de la Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales de fs. 47 a 52, contestación a la demanda presentada por Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, que cursa de fs. 59 a 63; réplica, dúplica y los antecedentes del proceso.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que el 12 de agosto de 2013, la Autoridad General de Impugnación Tributaria notificó a la Gerencia Distrital Oruro con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT -RJ 01318/2013 de 07 de agosto de 2013, misma que al ser contraria a los intereses' del estado, motivó la interposición de la demanda en el caso de autos, con base en los siguientes fundamentos de hecho:

Indica que el 29 de octubre de 2012 el SIN Oruro notificó a Wilson Torrico Villarroel con la Orden de Verificación 40120VE00029 y Requerimiento de Documentación 00113616, a fin de corroborar el cumplimiento de las normas tributarias, en lo que respecta a la revisión específica de aspectos relacionados a las DUIS, de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2004.

Que mediante nota de 6 de noviembre de 2011, Wilson Torrico Villarroel hizo conocer que en las gestiones 2004 y 2005 no tenía NIT, mismo que fue obtenido el año 2007 y en consideración a ello pidió que se le fije la multa respectiva; que el 15 de noviembre del año antes indicado, el Departamento de Fiscalización emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/141/2012, el cual se estableció que el contribuyente no declaró en los formularios IVA e IT la venta de la mercadería importada, mediante las Declaraciones Únicas de Importación de referencia, consecuentemente no declaró, liquidó ni pago el Impuesto al Valor Agregado ni el Impuesto a las Transacciones, disponiendo en consecuencia la emisión de la respectiva Vista de Cargo en aplicación del parág. IV del art. 104 del Cód. Trib., la cual fue emitida el 15 de noviembre de 2012,

determinándose la correspondiente contravención tributaria por omisión de inscripción en el padrón de contribuyentes el año 2004 y por no haber declarado la venta de la mercadería importada, Exp. 1004/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, llegando a determinar que no fueron emitidas las notas fiscales correspondientes, por la venta efectuada.

Que una vez presentados lo descargos por parte del contribuyente, fue emitido el Dictamen que configura la conducta del contribuyente como omisión de pago, tipificada en el art. 165 de la L. N° 2492, sancionada con el 100% del tributo omitido de conformidad al art. 24 del D.S. N° 27310 y el 27 de diciembre fue emitida la R.D. N° 17-00637-2012 que resuelve determinar de oficio y sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de UFV's 182.833 equivalentes a Bs 329.084; por al periodo diciembre de 2004, notificada al contribuyente, el 31 de diciembre del año antes especificado.

#### 1.2. Fundamentos de derecho de la demanda.

Refiere que tanto el debido proceso como la seguridad jurídica y la legítima defensa fueron debidamente aplicados en sede administrativa y hace referencia al Derecho Positivo RA-05-418-92 punto segundo para señalar que deben mantenerse los registros de control permanente del inventario de todos los ítems o artículos que conforman su activo realizable y debe declararse a la Dirección General de Impuestos Internos la fecha en que se realizará el inventario físico anual del mencionado activo realizable.

Manifiesta que la parte demandada incurrió en interpretación forzada de la ley, puesto que confunde la fecha de importación con la fecha de venta de productos, para concluir que la mercadería fue vendida el mismo mes de su desaduanización, a pesar de no contar con ningún documento que respalde su afirmación, lo cual a decir de la parte actora, conlleva la existencia de las siguientes contradicciones:

1. Según el papel de trabajo (OT6, OT7 y OT8), la Administración Tributaria determinó la importaciones del contribuyente mediante sus Declaraciones Únicas de Importación informadas por la Agencia Despachante de Aduana, erróneamente consideradas por la AGIT como ingreso de efectivo, cuando en realidad se trató de ingreso de mercadería al país y en consideración al hecho de que el contribuyente no presentó documentación que permita determinar el periodo de venta, se aplicó lo establecido en la RA 05-418-92, al no contar el contribuyente con inventarios ni estados financieros al cierre de su gestión comercial /diciembre de 2005).

2. Que el papel de trabajo OT5 demostró el costo total de la mercadería importada al país y estableció la base imponible y la generación de IVA e IT por pagar, de cada una de las DUIS, en caso de no ser vendidas con facturas durante la gestión 2005.

3. Que según el papel de trabajo OT4 se demuestra claramente el débito IVA del 13% omitido, e IT3% omitido en la gestión 2005, como hecho imponible, en vista de que el contribuyente no contaba con inventarios ni estados financieros.

Indica que los inventarios son considerados como activos de las empresas y en el presente caso la actividad del contribuyente es comercial, por lo que cierra el 31 de diciembre de cada año; en el caso particular, cerró el 31 de diciembre de 2005 y su inventario debió presentarse hasta el 01 de diciembre de 2005, es decir 30 días antes del cierre de gestión, pero que sin embargo, a no contar con el inventario el 01 de diciembre de 2005 ni estados financieros al 31 del mismo mes y año, además de no haber presentado ningún documento que respalde su existencia, se determinó que toda la mercadería importada fue vendida y el único periodo en el que se demostró la falta de posesión y:consiguiente venta, es en diciembre de 2005 y no así en el periodo de su internación, ni en ningún otro periodo, sin respaldo legal, debido a que incumplió su obligación de llevar inventarios y presentarlos, dejando de observar las normas tributarias correspondientes.

Señala que el contribuyente interpretó erróneamente que las deudas de varios meses fueron imputadas al periodo diciembre de 2005 sin tomar en cuenta que los meses a los que, se refiere, pertenecen al periodo de internación de la mercadería y no de venta, además de que es en el mes de diciembre cuando referencia a la venta de la mercadería importada.

Que en ese entendido, de conformidad al art. 96-I de la L. N° 2492, la Vista de Cargo contiene: los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamentan la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación, consecuentemente, determina la base imponible sobre base cierta y no sobre base presunta como señala el recurrente, actuaciones de las que el contribuyente tomó conocimiento oportuno a efectos de presentar en el plazo probatorio, los descargos correspondientes.

#### 1.3. Petitorio.

Por lo expuesto, los actos de la administración tributaria se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos la ley, y en función a ello solicita se declare probada la demanda, confirmando la R.D. N° 17-00637-12 de 27 de diciembre de 2012, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

#### II. De la contestación a la demanda.

Que una vez corrido el traslado correspondiente, se apersona la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y contesta la demanda mediante memorial que cursa de fs.59 a fs. 63, en los siguientes términos:

II.1. Manifiesta que de la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos se evidencia que la Administración Tributaria notificó al contribuyente con la Orden de Verificación 40120VE00029 y con el Requerimiento 00113616, solicitando la presentación de Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libro de Compras y Ventas IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal IVA, extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, 'estados financieros de la gestión 2005, dictamen de auditoría de la misma gestión, kardex de inventarios, declaraciones únicas de importación con documentos de respaldo, contratos con proveedores, nota con descripción de productos vendidos, unidad de medida y precios unitarios, teniendo como respuesta la inexistencia de la mencionada documentación, así como la aseveración de que en la gestión 2007 obtuvo el NIT correspondiente.



Que la Administración Tributaria emitió el Informe SIN/GDOR/DF/VE/INF/ 141/2012 VC/370/2012 y posterior Vista de Cargo SIN/GDOR/DF/VE/VC/370/2012 que hace referencia a la documentación proporcionada por las Agencias Despachantes de Aduana a la Aduana Nacional, respecto de las importaciones realizadas por el contribuyente, razón por la cual se determinaron ingresos no declarados y se le otorgó el plazo de 30 días para la presentación de descargos que una vez presentados fueron declarados insuficientes por la Administración Tributaria y posteriormente se emitió la R.D. N° 17-00637-12 manteniendo los cargos y fijando la base imponible sobre base cierta.

Que de la lectura de la Vista de Cargo SIN/GDOR/DF/VE/VC/370/2012 se observa que en el subtítulo de hechos, actos, datos, elementos y valorizaciones, consigna el cuadro "Determinación del costo total de importación e ingresos no declarados" donde se expone como Base Imponible la suma de Bs 444.491.- estableciendo en las dos últimas columnas del referido cuadro, las casillas IVA e IT por pagar por los periodos de abril, julio, noviembre y diciembre 2005, en tanto que la liquidación preliminar de la deuda se establece por el IVA e IT del periodo diciembre de 2005 únicamente, fijando la base imponible sobre Base Cierta. En ese contexto, menciona que los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492 y los arts. 18 y 19 del D.S. N° 27310 establecen que la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa deben contener una relación de los resultados de proceso de fiscalización, que contrastados con la norma, den origen a la deuda tributaria, debiendo esta ser especificada en dichos actos, es decir que se exponga la composición de dicha deuda por los periodos a los que corresponde.

Que en el presente caso, según el alcance de la Orden de Verificación, se trata de la determinación de la deuda tributaria del IVA e IT de los periodos enero a diciembre de 2005, por lo cual la Administración Tributaria debió realizar una exposición de los componentes de la deuda por periodo, estableciendo los hechos generadores y su acaecimiento para imputar el tributo generado a un determinado periodo, lo que realizó en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa al discriminar el monto por periodo, lo cual no fue reflejado en la liquidación previa y parte resolutive, siendo que se liquidó y resolvió establecer deuda por el periodo diciembre 2005 de manera global, concentrando el total de la deuda tributaria a este periodo, sin exponer las causas para imputar el tributo omitido de los periodos abril, julio, noviembre y diciembre de 2005 al periodo diciembre 2005 de manera global, advirtiendo de esa manera, la falta de fundamentación en la Vista de Cargo respecto del análisis efectuado en los periodos en que se generó la deuda tributaria y la liquidación preliminar, advirtiéndose similar situación en la Resolución Determinativa.

Indica que la Administración Tributaria vulneró los arts. 96 y 99 de la Ley N° 2492, acto que se torna anulable por carecer de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, motivo por el cual la instancia jerárquica dispuso anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZRA0542/2013 dejando sin efecto actuados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo SIN/GDOR/DF/VE/VC/370/2012 inclusive, con la finalidad de que se emita una nueva Vista de Cargo que exponga las causas para imputar el tributo omitido de los meses de abril, julio y noviembre de 2005.

#### 11.2. Petitorio.

En función a lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01318/2013 de 07 de agosto de 2013.

CONSIDERANDO: III.- Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en fase administrativa se agotó con la resolución del Recurso Jerárquico; corresponde a éste tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos, por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria Aduanera.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de principios y derechos constitucionales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar si la Administración Tributaria imputó la deuda de los periodos abril, julio y noviembre 2005, al periodo diciembre 2005, sin exponer en la Vista de Cargo CITE: SIN/GDOR/DF/VE/VC/370/2012 de 15 de noviembre, las causales para tomar tal determinación.

III.1. En ese marco y de la compulsión de los datos procesales, así como de los anexos, se concluye lo siguiente:

De la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que en el segundo anexo cursa a fs. 2 la Orden de Verificación 40120VE00029 de 16 de octubre de 2012, notificada a Wilson Torrico Villarroel el 29 de octubre de 2012, posteriormente cursa en antecedentes de fs.46 a 49 el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/141/2012 de 15 de noviembre, que estableció una diferencia a favor del fisco de conformidad al alcance establecido en la Orden de Verificación 40120VEC)0029 de 16 de octubre de 2012, para proceder a la emisión de la Vista de Cargo; de fs. 53 a 62 cursa la Vista de Cargo CITE: SIN/GDOR/DF/VE/VC/370/2012 que determina una deuda tributaria de 183.937 UFV - S, en virtud a la determinación del costo total de importación e ingresos no declarados, sin efectuar una exposición de las causas que motivaron la imputación del tributo omitido de los periodos abril, julio y noviembre, al periodo diciembre 2005.

En el primer anexo, de fs. 9 a 16 cursa la R.D. N° 17-00637-12 que determinó sobre base cierta las obligaciones del contribuyente Wilson Torrico Villarroel en la suma de UFV's 118.366 equivalentes a Bs 213.048 a la fecha de emisión de la resolución, correspondientes al tributo omitido e intereses del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones del periodo fiscal Diciembre de la gestión 2005 y la sanción al contribuyente con una multa igual al 100% sobre el tributo omitido.

Posteriormente fue interpuesto el recurso de alzada por el contribuyente y una vez respondido el mismo, fue emitido el Informe Técnico Jurídico ARIT-LPZ-0542/2013 de 2 de mayo, que en lo principal recomienda confirmar la R.D. N° 17-00637-12 de 27 de diciembre, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido, en virtud a lo cual fue emitida la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0542/2013 de 06 de mayo, que confirma la R.D. N° 17-00637-12, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido.

En ese contexto se tuvo que una vez interpuesto el recurso jerárquico por el contribuyente, se emitió el Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-1318/2013 que cursa de fs. 113 a 127 que recomendó anular la Resolución ARIT-LPZ/RA 0542/2013 hasta el vicio más antiguo, es decir

hasta la Vista de Cargo, con la finalidad de que se emita una nueva Vista de Cargo exponiendo las causas para imputar el tributo omitido de los periodos de abril, julio y noviembre de 2005 al periodo de diciembre 2005 y, seguidamente, fue emitida la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1318/2013 de 07 de agosto que resuelve anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0542/2013 de 06 de mayo, hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDOR/DF/VE/VC/370/2012 de 15 de noviembre, con la finalidad de que se emita una nueva Vista de Cargo exponiendo las causales para imputar el tributo omitido de los periodos de abril, julio y noviembre de 2005 al periodo diciembre 2005.

III.2. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

De la revisión de la R.D. N° 17-00637-12, se evidencia que la misma consigna en la parte resolutive consigna el cuadro "Determinación del costo total de importación e ingresos no declarados", que señala como monto imponible la suma de Bs 444.491.- estableciendo también el IVA e IT por pagar de los periodos abril, julio, noviembre y diciembre de 2005; sin embargo, en la parte resolutive se establece la deuda tributaria por IVA e IT del periodo diciembre de 2005 únicamente, manteniendo los cargos y fijando la base imponible sobre base cierta.

Que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa deben contener los resultados del proceso de fiscalización debidamente respaldados por la norma tributaria, que den origen a la deuda tributaria; en el caso de autos, la Orden de Fiscalización versa sobre la determinación de la deuda tributaria del IVA e IT de los periodos de enero a diciembre de 2005 que debió generar una exposición de los componentes de la deuda por periodo, extremo que fue efectuado en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, en los correspondientes cuadros de "Determinación del costo total de importación e ingresos no declarados", donde se establecieron el IVA e IT por pagar de los periodos de abril, julio, noviembre y diciembre 2005, discriminando el monto por periodo, hecho que no fue debidamente reflejado en la liquidación previa y parte resolutive, puesto que se liquidó y estableció la deuda solamente por el periodo diciembre de 2005 de manera global, dejando de exponer los motivos para imputar el tributo omitido de los periodos de abril, julio, noviembre y diciembre, al periodo diciembre 2005, poniendo de manifiesto una deficiente fundamentación de la Vista de Cargo que alcanza también a la Resolución Determinativa, vulnerando así lo dispuesto por los arts. 96 y 99 de la L. N° 492, motivando así la nulidad de lo obrado en sede administrativa, hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo inclusive.

Del análisis precedente, habiendo éste Tribunal de Justicia verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad; conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, establece la inexistencia de vulneraciones al debido proceso en sede administrativa, en que hubiese incurrido la Autoridad General de Impugnación Tributaria, correspondiendo en consecuencia mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso-administrativa de fs. 47 a 52 vta. y en su mérito subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01318/2013 de 07 de agosto.

No suscribe la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



175

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 19 a 25, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1259/2013 de 07 de agosto; el proveído admisorio de fs. 27; el memorial de apersonamiento y contestación negativa a la demanda de fs. 31 a 33; los memoriales de réplica y dúplica, antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

En mérito al Memorándum Cite N° 0334/2013 de 18 de febrero, Manuel Félix Sangueza Guzmán en representación de la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional, mediante memorial de fs. 19 a 25, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa, contra la AGIT, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1259/2013, en base a los siguientes fundamentos:

Señaló que mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO), la autenticidad del certificado CM-PT-04-0036-2011 del vehículo con DUI 2011/543/C-1634, teniendo como respuesta el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 elaborado por el técnico de metrología legal, el cual determinó que el certificado cuestionado tiene código de recinto aduanero 04, sin embargo, el código asignado al recinto aduanero Avaroa es 03; asimismo señala que los certificados no tienen el sello técnico autorizado y designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera, por lo que el certificado antes detallado no tiene validez, además de que el técnico autorizado no se encontraba en ejercicio de sus funciones en IBMETRO, en aquella oportunidad.

Indicó que los certificados no detallan el número de factura emitida por IBMETRO y tampoco detallan el número de parte de recepción del Recinto de Frontera Avaroa correspondiente; por otra parte, la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, remitido a la Gerencia Regional, concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, lo cual derivó en la presunción de que de que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el literal b) del art. 181 de la L. N° 2492, estableciéndose indicios de la comisión de contravención tributaria por contrabando, según tributos pagados Bs 60.030.00.- equivalentes a 36.097.41 UFV's, conforme establece el numeral 4 del art. 160 de la norma tributaria y considerando que el monto de los tributos correspondientes a la mercancía, es inferior a los 50.000.00 UFV's, debe ser considerada como contravención tributaria, conforme establece el parágrafo II del art. 21 de la L. N° 100 que dispuso la modificación de los nums. I, III y IV del art. 181 de la L. N° 2492, debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el capítulo III el título IV del Código Tributario.

Que el 28 de septiembre de 2012 se procedió a la elaboración el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-017/2012, de la DUI 2011/543/C-1634 de 24/08/2011 y en cumplimiento a la RD 01-004-09 de 12/03/09 que aprueba el procedimiento de Control Diferido, mediante nota AN-GRPGR-UFIPR\_C\_003/2012 de 25 de mayo de 2012 se solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la Declaración Única de Importación 2011/543/C-1634.

Que el 06 de junio de 2012 mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología "IBMETRO", la certificación de la autenticidad del certificado CM-PT-04-0036-2011, remitida a la unidad de fiscalización y también se solicitó la certificación de autenticidad del certificado CM-PT-04-0036-2011 y mediante Hoja de Ruta GRP 2012/1081 se remite la nota SAA-208/2012 de 31 de mayo de 2012 de la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L.", mediante la cual remiten la Declaración Única de Importación 2011/543/C-1634.

Añadió que según acta se identifica como personas sindicadas al importador Juan Quispe Laura y además de identificar los medios de prueba, describe la mercancía objeto de contrabando y/o decomisada, con valoración y liquidación de tributos, como un vehículo marca Volvo, clase Camión Hormigonero, año 1992, presumiéndose así la comisión del ilícito de Contrabando Contravencional.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Refirió que la Autoridad General de Impugnación Tributaria indicó que la Administración Aduanera al iniciar el proceso sancionatorio, emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-017/2012 de 28 de septiembre sin observar las formalidades del procedimiento de fiscalización aduanera posterior, vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa del sujeto pasivo, por el hecho de que la Resolución Sancionatoria dictada en sede administrativa, conllevaría vicios de nulidad.

Asimismo, con relación a la notificación mencionó que no existió indefensión, toda vez que el importador efectivizó el recojo de su notificación con la Resolución Sancionatoria, el 14 de enero de 2013 y planteó recurso de alzada de conformidad al art. 143 del CTB, sin

acompañar prueba alguna, limitándose a efectuar observaciones carentes de fundamento y en base al informe de IBMETRO, el técnico fiscalizador habría concluido la existencia de indicios de contrabando, pero que al respecto, la AIT Chuquisaca no consideró lo establecido por el art. 111-k) del RLGA ni lo consignado en el art. 101 de la misma disposición legal, en el entendido de que toda la documentación presentada debe estar completa, correcta y exacta, siendo clara la norma contenida en el art. 181-b) que señala que incurre en contrabando quien realice tráfico de mercancía sin documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por la norma aduanera o por disposiciones especiales, debiendo considerarse además que la Agencia Despachante de Aduana custodia la documentación y el Control Diferido Regular efectuado a los despachos aduaneros, debieron ser puestos a conocimiento del sujeto pasivo y, se estima que ello aconteció, puesto que los interesados estaban pendientes del proceso administrativo, lo cual permite determinar que no hubo estado de indefensión del importador.

Manifestó que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases de control diferido, entre otras, podrán ser objeto de fiscalización posterior, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, e indicó que en el procedimiento de control diferido regular se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que se encuentra en antecedentes, se presentó como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-CENTRAL LA PAZ, por lo que no corresponde realizar una fiscalización posterior para determinar si el certificado es válido o no.

Que resulta evidente que el procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, por lo que en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 de la L. N° 2492, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un contrabando contravencional, que a decir de la parte actora, fue cumplido en el caso presente; consiguientemente, en el presente caso el control diferido regular estableció la existencia del ilícito de contrabando.

Refirió que no corresponde realizar una fiscalización posterior para determinar la validez del certificado, si es el mismo Instituto Boliviano de Metrología quien certifica que este no es válido, que no existe y que no cumple con los requisitos y procedimiento para la extensión del mismo, además de contar con diferentes observaciones que invalidan el mismo.

En cuanto se refiere al proceso penal iniciado, aclaró que este no tiene la finalidad de identificar la validez o no del certificado, sino más bien, de determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso de este documento, es decir, atribuir el hecho punible a un determinado sujeto, según se concluya de la investigación destinada a sancionar la acción., por lo que la determinación de quien y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del documento, en ningún momento convalidará el certificado CM-PT-04-0036-2011.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

### II. De la contestación a la demanda.

Que una vez admitida la demanda por proveído de fs. 27, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, apersonándose Daney Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quién contesta negativamente la demanda mediante memorial que cursa de fs. 31 a 33 vta., de obrados, manifestando que la Resolución impugnada se encuentra plenamente respaldada con fundamentos técnico-jurídicos sólidos, precisando que:

El Procedimiento de Control Diferido Regular aprobado por Resolución de Directorio RD-01-004-09 de 12 de marzo de 2009 no prevé el procedimiento a seguir, sin embargo establece que a la conclusión del mencionado control, deberán remitirse los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización, sobre los resultados encontrados producto de la revisión.

Que este procedimiento consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI's y documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, en caso de existir otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, para dilucidar por la vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Refirió que al haberse encontrado vicios más antiguos en cuanto a la incorrecta aplicación del procedimiento en el caso de autos, no corresponde pronunciamiento alguno, por tratarse de aspectos de fondo, que deban ser previamente subsanados por la Aduana, en resguardo del debido proceso y derecho a la defensa.

Indicó que la Administración Aduanera, al dar inicio a un proceso sancionatorio, emitiendo Acta de Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurrió en vulneración del debido proceso y del derecho al defensa del sujeto pasivo, y afirmó que la resolución impugnada fue dictada en base a los antecedentes del proceso y a la normativa aplicable al caso.

### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

Cursa en el expediente principal la constancia de notificación al tercero interesado, mediante Provisión Citoria que cursa de fs. 82 a 104 de obrados.

### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AL-017/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de

control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Adujo también que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causó perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior y, que por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AL-017/2012 de 28 de septiembre, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Con relación a vehículo que motiva la litis, se emitió la Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/2012 de 24 de mayo cursante a fs. 37 de antecedentes, que solicita instrucción de control diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011.

El 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012 dirigida a la ADA SAA SRL, en aplicación del art. 100 de la L. N° 2492 y Resolución de Directorio RD 01-00409 que aprobó el Control Diferido, solicitó a la ADA SAA SRL la remisión de 77 DUI, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto, con su documentación de respaldo; posteriormente, mediante nota de 31 de mayo de 2012 la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., remite a la Jefatura de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, las declaraciones únicas de importación descritas en el Formulario 206 de Presentación de Documentos para Control Diferido Regular, y demás documentos de respaldo, en originales debidamente foliados.

El 01 de junio de 2012 la citada ADA mediante nota Cite SAA-208/2012 remitió la documentación requerida y el 06 de junio de 2012 la Administración Aduanera mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 dirigida a IBMETRO, que cursa a fs. 45, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad; posteriormente el Director de IBMETRO remitió en Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto de 2012 que cursa de fs. 57 a 63, el cual indica que de la revisión de los Certificados Medioambientales, se corroboró que no están registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, además que los funcionarios que firman los mismos, no estaban en funciones en las fechas de emisión señaladas.

Que mediante Informe AN-UFIPR-I-54/2012 de 27 de septiembre, la Gerencia Regional Potosí se pronunció por la nulidad de la DUI 2011/543/C-1634 por presentación presuntamente falsa del certificado medioambiental emitido por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492, y supuesta existencia de indicios de delitos penales por falsedad del certificado de IBMETRO.

Seguidamente cursa en antecedentes (fs. 50) el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-017/2012 de 28 de septiembre que presume la comisión del ilícito de Contrabando Contravencional de conformidad a lo dispuesto por el inc. b) del art. 181 de las L. N° 2492, al haber infringido en la internación del vehículo que motiva la litis, los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

El 24 de octubre de 2012, la Administración Aduanera en base al mencionado informe, notificó a Juan Quispe Laura con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AL-017/2012 de 28 de septiembre y el 02 de enero de 2013 con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-RS-74/2012 de 27 de diciembre, cursante de fs. 73 a 77 de obrados, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional y en base a los arts. 160-4 y 181-b) de la L. N° 2492, en consideración a la inexistencia de mercancía decomisada, dispuso el pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a Bs 290.147.00.- así como la ejecución tributaria y captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AL-017/2012, y la anulación de la DUI C-1634.

En función a lo expuesto, Juan Quispe Laura interpuso Recurso de Alzada, que en su sustanciación emitió el Informe Técnico Jurídico ARIT-CHQ/ST JR/SDT/N° 0122/2013 de 22 de abril que recomienda anular la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-RS-74/2012 de 27 de diciembre hasta el vicio más antiguo, con la finalidad de que la Administración Aduanera emita la orden de fiscalización respectiva.

Seguidamente cursa en antecedentes la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 122/2013 de 13 de mayo que anula Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-RS-074/2012 de 27 de diciembre hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta que la Administración Aduanera notifique al interesado con la Orden de Fiscalización.

Ante éste hecho, fue interpuesto Recurso Jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1259/2013 de 07 de agosto, fs. 122 a 131 del Anexo 1, pronunciada por la AGIT, que resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0122/2013 de 13 de mayo.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de la problemática planteada.

VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en el que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la L.G.A. (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB – potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1259/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 41 a 47, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1259/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

**Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



176

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 16 a 22, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1256/2013 emitida el 07 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 28 a 31, réplica de fs. 51 a 52 vta., dúplica a fs. 70 y vta.; apersonamiento y contestación de Libna Giovana Aranda Zuñavi en su condición de tercero interesado de fs. 74 a 79, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que a efecto de validar las características de la mercancía declarada en la DUI 2011/543/C-61, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-01-0001-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-61, petición respondida por IBMETRO el 04 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-CE- 240/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO.

Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, dicha institución concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-61 de 11 de enero de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la L.G.A. (LGA), 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), 3° y 5° del DS 28963 así como la RM 357 de 1 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-81/2012, identificando como persona sindicada a la importadora, Libna Giovana Aranda Zuñavi, con NIT 3508828012, con domicilio en el Barrio Villa Fátima C/2 ESQ. 9 N° 38 Noroeste de la ciudad de Oruro.

El 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-03/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del Acta de Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### I.2.- Fundamentos de la demanda.

Que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, modificado por la disposición adicional décima sexta de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-081/2012 de la DUI 2011/543/C-61 de 11 de enero de 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del Cód. Trib. Boliviano; y 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido; que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado, puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, teniendo presente que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano.

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el inc. b) del art. 181 del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, el inciso k) del art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y 119 del mismo texto normativo, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo.

Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe AN-UFIPR-I-0118/2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalzó que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de encontrarse indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en el inc. b) y último párrafo del art. 181 y en el num. 4 del art. 160 del CTB. Sin embargo, de la fiscalización señala que concluido el procedimiento de control diferido regular por lo fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo establecido en el numeral 3. que establece que a la conclusión del Control Diferido Regular, se debe remitir informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del CTB, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una Fiscalización Posterior, a un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además que causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 3 del punto 4 de la literal B del Procedimiento del Control Diferido, establece que de existir indicios de tributos omitidos, se coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el



Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1256/2013 de 07 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-03/2012 de 27 de diciembre.

### II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 10 de junio de 2014, que cursa de fs. 28 a 31, señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la RD N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en el num. 4 del art. 160, así como en el inc. b) y último párrafo del art. 181 del CTB; sin embargo, el numeral 4 - Conclusión del Control Diferido Regular- señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional – Fiscalizador: “Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley, la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por la vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Señaló que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-081/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional, inclusive, para que la Administración Aduanera concluya el Procedimiento de Control Diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

### II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

### III.1.- Contestación del tercero interesado.

Libna Giovana Aranda Zuñavi, con memorial que cursa de fs. 74 a 79, se apersonó al proceso y haciendo un recuento de lo antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Aduanera señaló que respecto a las disposiciones legales vigentes a la fecha del despacho o trámite aduanero, estaba la RD 01-004-2009 de 12 de marzo de 2009.

Agregó que la Administración Aduanera, señaló que el trabajo es la consecuencia de la aplicación de una Fiscalización de Control Diferido; sin embargo, revisadas las disposiciones aprobadas por el Directorio de la Aduana Nacional, no encontró ninguna disposición.

Señaló que otra inconsistencia que encuentra radica en que la Administración Aduanera manifestó que no es aplicable al presente caso por tratarse de una fiscalización de control diferido que es diferente en gran proporción de una fiscalización posterior, por lo que las notificaciones son plenamente válidas por haberse ajustado a la RD 01-004-2009 de 12 de marzo, que aprueba el procedimiento de control diferido, de cuya revisión concluyó que no se cumplieron los procedimientos establecidos; así por ejemplo, en dicho procedimiento no existe emisión de actas de intervención menos las resoluciones administrativas o sancionatorias.

Los actos citados no pueden ser realizados por la Administración Aduanera mediante el procedimiento de control diferido sino a través de una fiscalización aduanera posterior, que está prevista en la RD 01-008-11 de 22 de diciembre de 2011, donde se puede emitir el acta de diligencia, acta de infracción, vista de cargo, acta de intervención contravencional, resolución sancionatoria/final/auto administrativo. De otra manera, se vulneran los derechos del sujeto pasivo establecidos en la Carta Política del Estado.

Manifestó su desacuerdo con la forma como fue realizado todo el trámite administrativo, al realizarse controles aduaneros incumpliendo las Resoluciones del Directorio de la Aduana Nacional. Transcribiendo la parte conclusiva del Informe AN-UFIPR-I-072/2012, se preguntó qué pasaría si en el proceso penal se demuestra que el documento o certificación no es falso y qué ocurriría con la anulación de la DUI, por lo que existe una incongruencia cuando el Informe AN-UFIPR-I-96/2012 en su parte conclusiva señala que corresponde anular la DUI previo informe de la Unidad Legal de la Gerencia Regional Potosí una vez ejecutoriada la resolución, a sabiendas que el proceso penal tiene otras fechas o plazos de ejecución con relación al ámbito tributario.

Apuntó que durante el proceso de control diferido regular, no corresponde emitir ningún acta de intervención, lo que correspondía era que se solicite el inicio de fiscalización, entonces, existen inconsistencias e incongruencias que llevan a un error en las interpretaciones para su defensa porque como ciudadana importó un vehículo automotor bajo el principio de buena fe.

### III.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

### IV.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-081/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-081/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

### V.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

V.1.- Que, el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 1 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 14 a 19, Anexo 2).

V.2.- A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí, el 06 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 (fs. 24,-26 Anexo 2), la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-2467 que dio origen al presente proceso.

V.3.- En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que una vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 26 a 34 Anexo 2).

V.4.- El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-118/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-61, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el inciso b) del art. 181 del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 35 a 50 del Anexo 2).

V.5.- El 5 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-081/2012 de 28 de septiembre, emitida en su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, otorgando un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 59 a 66 del Anexo 2).

V.6.- Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-03/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100% del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención y la anulación de la DUI C-61 de 11 de enero de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 66 a 71 Anexo 2).

V.7.- Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0125/2013 de 13 de mayo (fs. 76 a 81, Anexo 1), anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-003/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-

UFIPR-AI 081/2012 de 28 de septiembre, ordenando que la Administración Aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra.

V.8.- La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico, que fue resuelto con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1256/2013 impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-081/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4.3 Conclusión del Control Diferido Regular de la RD 01-004-09; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

V.9.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de la problemática planteada.

VI.1.- Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido, mediante RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a.- Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b.- Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales a través de la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4.3 Conclusión del Procedimiento Diferido Regular de la RD 01-004-09, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2., prevé: "Si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5 y 6 del Cód. Trib., el art. 186 de la L.G.A. y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y los remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del Sumario Contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el num. 4 del art. 160 del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3., señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT interpretó correctamente la normativa conforme

establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional -en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB- potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la última parte del art. 48 del D.S. N° 27310, señala: "...La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior." Del texto de la norma citada, se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1266/2013 de 7 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 16 a 22, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1256/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada

**Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



177

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 47 a 49 vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz (GRACO-LP) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1412/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) el 13 de agosto de 2013, la contestación de fs. 56 a 61 vta., citación al tercero interesado América Textil Sociedad Anónima (AMETEX S.A.) de fs. 83, réplica de fs. 89 y vta., dúplica de fs. 93, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria procedió a la verificación de los hechos, elementos e impuesto, vinculados al crédito fiscal y formalidades arancelarias de AMETEX S.A. respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), periodo comprendido entre febrero a diciembre de 2008; el 02 de febrero de 2012, se presentó la documentación de descargo y el 13 de diciembre de ese mismo año, se notificó al contribuyente con la finalización de la verificación externa.

El 18 de diciembre de 2012, se emite el Informe CITE: SIN/GGLP/DF/SVE/INF/ 3284/2012 que determina un reparo a favor del fisco por 3.169.108.- UFV's (tres millones ciento sesenta y nueve mil ciento ocho Unidades de Fomento de Vivienda), equivalentes a Bs 5.698.216.

La Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0028-2012 de 21 de diciembre de 2012, establece un importe indebidamente devuelto que alcanza a 1.186.311 UFV's (un millón ochocientos dieciséis mil trescientos once Unidades de Fomento de Vivienda), equivalentes a Bs 3.266.962.- por concepto de: Impuesto Indebidamente Devuelto, Mantenimiento de Valor, Intereses y

Mantenimiento de Valor del Crédito Comprometido respecto del IVA de los periodos fiscales marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008; resolución notificada el 27 de diciembre de 2012.

Formulado el recurso de alzada por el contribuyente, mediante Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0647/2013 de 27 de mayo, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, revoca parcialmente la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0028-2012 de 21 de diciembre de 2012.

Interpuestos los recursos jerárquicos por el contribuyente y por GRACO-LP del SIN, la AGIT pronuncia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1412/2013 de 13 de agosto, que revoca parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0647/2013, y modifica el importe observado por crédito fiscal IVA.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

La AGIT modifica el importe observado por crédito fiscal IVA indebidamente devuelto dejando sin efecto Bs 595.353.- por crédito fiscal más mantenimiento de valor e intereses plasmado en la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0028-2012, de manera errada y en flagrante violación a lo establecido por la normativa tributaria aplicable.

De la lectura de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1412/2013, se evidencia que la AGIT erróneamente dejó sin efecto la depuración de facturas por mercado interno sin valorar los papeles de trabajo de la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0028-2012.

En el libro de compras IVA consta el registro de las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes a compras de bienes y servicios que den lugar al crédito fiscal; en los antecedentes administrativos, consta el reporte de compras reportadas por el contribuyente cuyo contenido es el Libro de Compras IVA, del cual se advierte que la columna tipo contiene los nums. 1 (compras para mercado interno) y 1 (compras por exportaciones) conforme dispone el art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07; la sumatoria total de los importes, tomando en cuenta cada tipo son trasladados a la Declaración Jurada F-210, sin que exista diferencia entre ellos.

En ese sentido, de fs. 1243 a 1246 de antecedentes administrativos, se encuentra el detalle de facturas y Declaraciones Únicas de Importación (DUI's) que fueron detalladas por el contribuyente en el Formulario (F) 1133; se procedió al análisis sobre aspectos formales, vinculación a actividades y validación mediante controles cruzados y como resultado se depuraron varias notas fiscales, que no fueron objeto de observación por parte de la AGIT.

Además, la AGIT no analizó correctamente el importe observado mediante Solicitud de Devolución Impositiva (SDI), por cuanto la administración tributaria procedió al recalcular efectuado en los Formularios 210, a la comparación de los valores declarados por el contribuyente en dichos formularios y los determinados por la fiscalización, producto de ello se encontraron diferencias en la SDI en el periodo fiscal abril de 2008, a consecuencia de las compras para el mercado interno que fueron depuradas y tiene relación con el cálculo del saldo del Crédito Fiscal de exportación Cód.101 y durante el periodo fiscal septiembre de 2008, las diferencias son producto del saldo diferido mes a mes que tuvo su inicio en abril de 2008.

El registro de las pólizas de importación para el mercado interno, tuvo efecto en las ulteriores declaraciones juradas (F-210), consecuentemente la administración tributaria procedió a la revisión de los Libros de Compras IVA constatándose el registro como tipo 1, extremo que no tiene relación con las declaraciones juradas del IVA ni con el F-1133; en consecuencia, el importe observado por la administración tributaria, fue erróneamente dejado sin efecto por la AGIT.

#### I.3. Petitorio.

El demandante, solicita que se declare probada la demanda contencioso administrativa y en el fondo revocar parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1412/2013 de 13 de agosto, y mantener firme.

#### II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 11 de marzo de 2014 de fs. 56 a 61 vta., señalando:

De la revisión de las facturas observadas por la administración tributaria, se refieren a pago de servicios de Courier, comisiones, mantenimiento de equipos de computación, alquiler de máquina, servicio de contralor, cuenta ordinaria, servicio de equipos de radio comunicación, repuestos por mantenimiento y servicio de transporte, depurando un importe total de Bs 717.041.

El art. 12 de la L. N° 843 de Reforma Tributaria, bajo el cual fueron depuradas las notas fiscales detalladas en el documento de trabajo, establece que el incumplimiento de la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal que refiere el art. 8 de dicha Ley.

La normativa prevé que la falta de emisión de la factura, inhabilita el derecho del comprador al crédito fiscal correspondiente, situación que no aplica en el presente caso, por cuanto se emitieron las facturas por los servicios prestados y si bien es cierto que el hecho imponible del impuesto se perfeccionó a momento de la conclusión del servicio conforme el art. 4-b) de la L. N° 843 de Reforma Tributaria, no es menos cierto que la obligación de emitir la factura en el momento de la conclusión del servicio, era del proveedor quien debe declarar y pagar el impuesto generado por el servicio realizado, no así el comprador, por tanto no se puede desconocer su derecho al crédito fiscal generado por las compras realizadas por esta causa.

En cuanto a la depuración de facturas no vinculadas a la exportación, las pólizas de importación que refieren a catálogos y muestras, consignan como proveedor a empresas de Courier (entre otras, Intertrade Courier Bolivia SRL, DHL Bolivia SRL, Jet Courier); los art. 12 y 13

de L. N° 1489, modificados por los arts. 1 y 2 de la L. N° 1963 de Modificaciones a la Ley de Exportaciones, establecen que en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva los exportadores recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; en ese sentido, y con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devuelve al exportador un monto igual al IVA, pagado e incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; así mismo, el art. 3 del D.S. N° 25465, establece que la determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme al art. 8-a) de la L. N° 843 de Reforma Tributaria, corresponde aplicar la alícuota respectiva, sobre el monto de las compras, importaciones definitivas o cargado mediante documentación equivalente, contratos de obras o de prestación de servicios, o toda prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida, sólo dan lugar al cómputo de crédito fiscal, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; norma reiterada en el art. 8 del D.S. N° 21530 y el art. 11 de la L. N° 843 de Reforma Tributaria.

Sobre la depuración de facturas por medios fehacientes de pago, los num. 1, 4, 5 y 6 del art. 70 del Cód. Trib., establecen la obligación del sujeto pasivo de determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria y respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante registros generales y especiales, facturas, documentos, o instrumentos públicos, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos y facilitar las tareas de verificación que realice el SIN; conforme el art. 4-a) de la L. N° 843 de Reforma Tributaria, tanto la obligación de pago como la emisión de la respectiva factura surgen cuando se realiza la venta, el sujeto pasivo demostrará con documentación fehaciente que la compraventa es real; resulta necesario considerar el art. 66-1 del CTb., vigente en los periodos sujetos a verificación, que establecía como facultad específica de la administración tributaria, aplicar los montos mínimos previstos mediante reglamento, a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deben ser respaldados por documentos bancarios o cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente y la ausencia hace presumir la inexistencia de la transacción; situación concordante con el art. 37 del D.S. N° 27310.

Sobre la depuración de facturas por mercado interno, los montos del F-210 del IVA y el F-1137 de declaración única de devolución impositiva a las exportaciones, coinciden en el monto comprometido de Bs 1.180.062.- El importe total del reporte de compras del contribuyente es superior al importe declarado para mercado interno según F-210, lo que supone que no todas las compras registradas en el Cód.1 fueron declaradas para mercado interno y si bien se observó el monto, no se puede comprobar indubitablemente que estas compras observadas fueron registradas como compras para mercado interno o mixtas o comprometidas en el importe declarado por el contribuyente en el F-1133, pues no se cuenta con el reporte detallado de las facturas registradas en ese formulario con el que cuenta la Administración Tributaria, que es presentado en medio magnético al momento de la solicitud del Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM) conforme a los arts. 1, 8, 9 y 10 de la RND N° 10-0004-03, mismo que debió ser presentado como prueba de la observación, más aún al existir contradicciones entre los registros magnéticos y físicos del libro de compras del periodo abril de 2008, teniendo en consecuencia una depuración sin el respaldo documental físico o magnético.

Sobre la diferencia de la SDI, la administración tributaria realizó un recalcule de los importes registrados en el F-210, no encontrando diferencias en los periodos de febrero y marzo de 2008; para el periodo abril de 2008, se advierte que modifica los importes de la Declaración Jurada F-210 del periodo para el Cód. 417 de Bs 1.725.253.- a Bs 2.754.615 y para el Cód. 420 de Bs 13.257.901.- a Bs 12.228.540.- sin explicar las causas que conllevaron a esa modificación; con ello se genera diferencias en los periodos de abril y septiembre de 2008 entre el crédito comprometido por el contribuyente y por fiscalización plasmados en el documento de trabajo "Cálculo de los CEDEIMs solicitados".

De la revisión de los F-210 para el periodo abril de 2008, no se evidencia error alguno que pueda afectar la SDI; y, con relación al periodo septiembre de 2008, se identifica que el Código que podría afectar al importe de la SDI del periodo por saldos erróneamente traspasados, conforme lo señala la administración tributaria, es el Cód. 71 "Saldo de crédito fiscal vinculado a las exportaciones del periodo anterior actualizado", que consigna Bs 1.756.341, arrastre actualizado del Cód. 130 del periodo anterior, mientras que de la verificación del F-210 del periodo 2008, el Cód. 130 registra Bs 1.735.809.- por concepto de saldo de crédito fiscal para exportaciones para el siguiente periodo y que en base a la actualización prevista en el art. 9 de la L. N° 843 de Reforma Tributaria, el crédito fiscal del periodo anterior actualizado asciende a Bs 1.756.341.- monto que registra la declaración jurada del periodo fiscal septiembre 2008, por tanto tampoco se advierte error que afecte el cálculo del importe de la SDI.

#### II.1.Petitorio.

La AGIT solicita que se declare improbadamente la demanda interpuesta por el Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente el Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1412/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

III.1. Mediante Informe CITE: SIN/GGLP/DF/SVE/INF/3284/2012 de 18 de diciembre, la Administración Tributaria determinó un reparo a favor del fisco por 3.169.108.- UFV's equivalentes a Bs 5.698.216.- y pronunció la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0028-2012 de 21 de diciembre de 2012, estableciendo un importe indebidamente devuelto de 1.186.311.- UFV's, equivalentes a Bs 3.266.962.-, por concepto de Impuesto Indebidamente Devuelto, Mantenimiento de Valor, Intereses y Mantenimiento de Valor del Crédito Comprometido, con relación al IVA de los periodos fiscales marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008; Resolución notificada a AMETEX SA, el 27 de diciembre de 2012.

Formulado el recurso de alzada por el contribuyente, mediante Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0647/2013 de 27 de mayo, la ARIT La Paz, revoca parcialmente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0028-2012 de 21 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia GRACO-La Paz del SIN contra AMETEX S.A., dejando sin efecto el monto de Bs1.080.985.- observado como IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente por los periodos fiscales

febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008; y, mantiene firme y subsistente el monto de Bs 795.327.- por concepto de IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago; además del mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente por depuración de crédito fiscal no vinculado a la actividad exportadora y sin medios fehacientes de pago, correspondiente a los periodos fiscales febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008 .

Interpuestos los recursos jerárquicos por el contribuyente y por GRACO-LP del SIN, la AGIT pronuncia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1412/2013 de 13 de agosto, revocando parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0647/2013, y en consecuencia, deja sin efecto el importe de Bs 595.353.- por crédito fiscal IVA indebidamente devuelto más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido por los periodos fiscales febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008; y, subsistente el importe de Bs 1.280.958.- por crédito fiscal IVA indebidamente devuelto más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal, restituido por los periodos fiscales febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

III.2. La demanda contenciosa administrativa es interpuesta por la Gerencia GRACO- La Paz del SIN, el 14 de noviembre de 2013, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1412/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la AGIT, notificada al ahora demandante el 16 de agosto de 2013; la AGIT presenta la contestación, se cita al tercero interesado aunque no presenta argumento alguno; la réplica y dúplica que consta en antecedentes; se decreta autos para sentencia. En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., (1975) y el Código Procesal Civil, conforme a lo establecido por la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, la controversia se circunscribe a determinar si la AGIT incurrió en violación de lo dispuesto en el Código Tributario, su reglamento, L. N° 843 de Reforma Tributaria y L. N° 1963 de Modificaciones a la Ley de Exportaciones, al dejar sin efecto la depuración de facturas por mercado interno, sin valorar los papeles de trabajo que respaldan el contenido de la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0028-2012, modificando el monto de Bs 1.685.574.60.- establecido en la misma; y, que no analizó correctamente el importe observado por SDI; en consecuencia, corresponde establecer si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 1412/2013, aplicó correctamente la normativa aplicable al caso.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Reconocida la competencia de la Sala Plena de éste Tribunal para conocer y resolver la controversia, conforme la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como un proceso de puro derecho, en el que el Tribunal únicamente analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por el demandante; corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

El art. 66-11 del CTb., prevé entre las facultades de la Administración Tributaria, el aplicar montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deben ser respaldadas por los contribuyentes a través de documentos bancarios (cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio de pago) y que la ausencia de respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción; por su parte el art. 70.4 del citado Código, entre las obligaciones del sujeto pasivo, determina el respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como todos los documentos y/o instrumentos públicos.

El art. 4 de la L. N° 843 de Reforma Tributaria, establece que el hecho imponible se perfeccionará en el caso de ventas, sean al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, misma que deberá estar respaldada por la factura, nota fiscal o documento equivalente respectivo; y, en el caso de contrato de obras o prestación de servicios y otras prestaciones, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior; además el art. 8 de la citada Ley, prevé que del impuesto determinado, se restará el importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen que se hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida y solo darán lugar al cómputo de crédito fiscal, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.

Además, el art. 11 de la L. N° 843, prevé que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda; que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a éste único fin se considerarán como sujetas a gravamen y en caso que crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables, de acuerdo a lo que establezca el reglamento; y, el art. 12 de la misma Ley, determina que el incumplimiento de la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, por lo que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal contenido en el art. 8, consignado precedentemente; y, que toda enajenación realizada por un responsable que no tuviera respaldo (facturas, notas fiscales o documento equivalente) determinará su obligación de ingreso del gravamen sobre el monto de tales enajenaciones sin derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

La L. N° 1963, de Modificaciones a la Ley de Exportaciones, en su artículo primero, modifica el art. 12 de la L. N° 1849 y en definitiva prevé que en cumplimiento al principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos a esa ley, recibirán la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; y, el Artículo Segundo que modifica el art. 13 de la L. N° 1849, establece que con el objetivo de evitar la expropiación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad y que ésta devolución será reglamentada conforme al contenido del art. 11 de la L. N° 843 de Reforma Tributaria.

El art. 8 del D.S. N° 21530, Reglamento del IVA, prevé que el crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8-a) de la L. N° 843 de Reforma Tributaria, es el originado en las compras, adquisiciones contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo; que a efectos de la determinación del crédito fiscal, los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843 sobre el monto facturado de sus compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestación de servicios, o toda prestación o insumo alcanzado por el gravamen.

Sobre la devolución de impuestos a las exportaciones, el art. 3 del D.S. N° 25465 establece que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de exportación definitiva o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del art. 11 de la L. N° N° 843 de Reforma Tributaria; que no se entenderá cómo costo la sola depreciación de los bienes de capital y de los activos fijos, sino el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno; y, que la determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la L. N° 843 de Reforma Tributaria. Como los exportadores no generan o generan parcialmente débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota IVA aplicada sobre el valor FOB (Free On Board-Libre a bordo) de exportación, o valor de una mercancía de exportación cuando está embarcada, es decir, antes de salir hacia su destino.

En cuanto a la normativa aplicable a las solicitudes de devolución impositiva (SDI), el art. 12 del D.S. N° 27874, Reglamento Complementario del Código Tributario Boliviano, modifica el art. 37 del D.S. N° 27310 y establece que cuando se solicite la devolución impositiva, las compras por importe mayor a 50.000.- UFV, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente; y, por su parte, el art. 1 de la RND N° 10-00403 de 11 de marzo de 2003, prevé que las solicitudes en la Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE), serán definidas por el Servicio de Impuestos Nacionales; que la presentación de la solicitud de CEDEIM, debe ser ordenada por periodos fiscales consecutivos, mensual y conjunta, es decir, por todos los impuestos solicitados (IVA, ICE, GA los que le correspondan), por las exportaciones del periodo fiscal.

Además la RND N° 10-00403, establece la herramienta informática del Software de Registro de SDI como una aplicación que se ejecuta sobre plataforma Windows y forma parte del Sistema de Devolución Impositiva al sector exportador, permite el registro, generación y captura de las SDI en medio magnético y prevé la forma en la que debe realizarse el registro de la información de la solicitud.

En ese marco normativo, se evidencia que la AGIT procedió a la revisión de las facturas observadas y concluyó que las mismas corresponden a pago de servicios de Courier, comisiones, mantenimiento de equipos de computación, alquiler de máquina, servicio de contralor, cuenta ordinaria, servicio de equipos de radio comunicación, repuestos por mantenimiento y servicio de transporte, depurando un importe total de Bs 717.041.-. Al respecto, conforme se tiene anotado precedentemente el incumplimiento de la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto, implica que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal establecido al efecto por el art. 8 de la misma Ley; por cuanto la falta de emisión de la factura inhabilita dicho derecho del comprador al crédito fiscal correspondiente; empero ello no ocurrió en el presente caso, el contribuyente emite las facturas por los servicios prestados y pese a que el hecho imponible del impuesto se perfeccionó a momento de la conclusión del servicio, la obligación de emitir la factura en el momento de la conclusión del servicio prestado, era del proveedor; en consecuencia, no se puede desconocer el derecho al crédito fiscal generado por las compras realizadas por el contribuyente.

En cuanto a la depuración de facturas por compra en mercado interno, los montos del F-210 del IVA y el F-1137 de la declaración única de devolución impositiva a las exportaciones, coinciden en el monto comprometido de Bs 1.180.062.-. y el importe total del reporte de compras de AMETEX SA es superior al declarado para mercado interno; no todas las compras registradas fueron declaradas para el mercado interno y si bien se observó el monto, la AGIT no pudo verificar si las compras observadas fueron registradas como para mercado interno o mixtas o comprometidas con el declarado en el F-1133, al no contar con el medio magnético de las mismas presentado por el contribuyente, y si la administración tributaria consideraba necesaria su revisión por existir contradicciones entre los registros magnéticos y físicos del libro de compras de un periodo de fiscalización (abril de 2008), debió adjuntarla como prueba para su valoración respectiva.

Sobre la depuración de facturas no vinculadas a la exportación, las pólizas de importación que refieren a catálogos y muestras, consignan como proveedor a empresas de Courier y en observancia del principio de neutralidad impositiva los exportadores tienen derecho a la devolución de los impuestos internos al consumo incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; el Estado devuelve al exportador un monto igual al IVA, pagado e incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora; más aún cuando el crédito fiscal para las exportaciones, debe realizarse bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, en consecuencia, resulta necesario aplicar la alícuota respectiva, sobre el monto de las compras, importaciones definitivas o cargado mediante documentación equivalente, contratos de obras o de prestación de servicios, o toda prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida, tomando en cuenta que sólo dan lugar al cómputo de crédito fiscal, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.



Respecto a la depuración de facturas por medios fehacientes de pago, es obligación del sujeto pasivo de determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria y respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante registros generales y especiales, facturas, documentos, o instrumentos públicos, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos y facilitar las tareas de verificación que realice el SIN; además, tanto la obligación de pago como la emisión de la respectiva factura se consolida a momento en que se materializa la venta, y el sujeto pasivo debe demostrar con documentación fehaciente que la compraventa es real; y en ese entendido, la administración tributaria debía aplicar los montos mínimos previstos mediante reglamento, a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deben ser respaldadas por documentos bancarios o cualquier otro medio fehaciente de pago y la ausencia hace presumir la inexistencia de la transacción.

Con relación a la SDI, la administración tributaria realizó un recalcule de los importes registrados en el Formulario 210, y no se evidencia diferencias en los periodos febrero y marzo de 2008; para el periodo abril de 2008, se advierte que modifica los importes de la Declaración Jurada Formulario 210 del periodo para el Cód.417 de Bs 1.725.253.- a Bs 2.754.615.- y para el Cód. 420 de Bs 13.257.901.- a Bs 12.228.540, y con ello se genera diferencias en los periodos abril y septiembre de 2008, entre el crédito comprometido por el contribuyente AMETEX SA y por fiscalización plasmados en los papeles de trabajo.

En ese contexto, la AGIT únicamente dejó sin efecto el importe de Bs 595.353 por crédito fiscal IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido por los periodos fiscales febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008 y mantienen firme y subsistente el importe de Bs 1.280.958.- por crédito fiscal IVA indebidamente devuelto más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido por los periodos fiscales febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008; situación que implica que al momento de resolver el recurso jerárquico, únicamente procedió a velar por el cumplimiento de la normativa aplicable al caso concreto con base a la documentación e información proporcionada.

Por lo expuesto, la pretensión de la Administración Tributaria, resulta impertinente y se concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1412/2013 de 13 de agosto, realizó una correcta interpretación de la normativa aplicable a los antecedentes del proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del CPC-1976, declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 47 a 51 vta., y mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1412/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Vilca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



178

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Marco Antonio Aguirre Heredia por una parte y Julio Ovando Pantoja en representación legal de la Empresa KLIMAX LTDA., ambos contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: Mediante Resolución N° 65/2016 de 13 de julio de 2013, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia (Exp. 379/2013) cursante de fs. 128 a 129, se dispuso la acumulación al presente proceso, el Expediente 389/2013 con la finalidad de obtener una sentencia única, toda vez que en ambos casos se impugna la misma Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2013 de 12 de marzo; los antecedentes administrativos y recursivos:

I. Contenido de la demanda, contestación y contestación de tercer interesado Exp. 379/2013):

1.1. Fundamentos de la demanda de La Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Marco Antonio Aguirre Heredia dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., impugna la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0337/2013 de 12 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria a través de la presente demanda contencioso administrativa que cursa a fs. 32 a 35 con los siguientes fundamentos:

a) Sobre la injusta reducción de la sanción por el pago parcial del periodo diciembre 2008 por la interpretación errónea del art. 156 de la 2492; la Autoridad impugnada respecto a la reducción de sanciones después de citar los arts. 165, 156 y 47 de la L. N° 2492, los arts. 42 y 8 del D.S. N° 27310, art. 10 de la L. N° 843 y art. 12 del D.S. N° 27874 señala lo siguiente: "La normativa citada, nos permite deducir que para el benéfico de la reducción en el ochenta (80%) por ciento de la sanción, conforme dispone el num. 1, art. 156 de la L. N° 2492 (CTB), es suficiente que se efectúe el total del reparo por impuesto y periodo específico (tributo omitido más intereses) sin la sanción correspondiente, es decir, que en el presente caso el sujeto pasivo debía pagar todo el reparo por el IVA correspondiente al periodo diciembre 2008 antes de la notificación de la R.D. N° 17-0400-2012, como sucedió", asimismo sostuvo que siendo que los pagos efectuados por el sujeto pasivo fueron con anterioridad a la notificación de la Resolución Determinativa, corresponde se aplique el beneficio de reducción de sanción, al respecto refiere, que la AGIT interpreta erróneamente el art. 156 del L. N° 2492, transcribiendo el art. 92 que establece la definición de determinación de la deuda tributaria y el art. 93 formas de determinación, refirió que existen tres formas de determinar la deuda tributaria y en ese entendido emitió Orden de Verificación N° 0011OVI01559 de 10 de mayo de 2011, con objetivo de verificar el cumplimiento de normas legales y reglamentarias relativas al IVA de los periodos marzo, mayo, junio, julio, agosto y diciembre 2008, producto de ello emitió R.D. N° 17-04000-2012 determinándose una deuda tributaria de 84.151 UFV equivalente a Bs 148.839.- por lo que dicha determinación corresponde a una sola deuda tributaria, y el pago efectuado por el contribuyente al periodo diciembre 2008, constituye un pago parcial del total de la deuda, lo contrario significaría que dicha instancia emita Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas.

b) Prosigue, y señala que el art. 156 del L. N° 22492 es claro al establecer la reducción de las sanciones de acuerdo a la oportunidad de pago de la deuda tributaria, remarcando que la deuda tributaria es el total del monto determinado por la administración; sin embargo, la AGIT pretende beneficiar al contribuyente con la reducción de sanciones por el pago parcial que hizo, a un periodo determinado, sin tomar en cuenta el total de la deuda, considerando erradamente que al haberse determinado la deuda sobre el IVA e IT, los pagos efectuados pueden hacerse por periodos fiscales, como si estuviéramos ante un caso de determinación de la deuda tributaria por el sujeto pasivo, es decir a través de una declaración jurada conforme el art. 78 del L. N° 2492, por ese motivo la interpretación efectuada del art. 47 de la citada norma, tampoco sería correcta, pues el citado artículo, se refiere a las deudas tributarias determinadas por el propio sujeto pasivo, ya que es evidente que las declaraciones juradas tienen fecha de vencimiento para su presentación y correspondiente pago, por tal motivo la interpretación realizada por la AGIT del concepto deuda tributaria es errónea.

c) Por último indica, que al no haber cancelado el contribuyente la totalidad de la deuda tributaria determinada en Resolución Determinativa, no puede beneficiarse de la reducción de sanciones establecida en el art. 156 de la L. N° 2492, concordante con el art. 12 del D.S. N° 27874 que modifica el art. 38 del D.S. N° 27310 que establece que la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el art. 156 de la L. N° 2492, considerando a este efecto el momento en que se pagó de deuda tributaria que no incluía sanción. Por lo que para obtener el beneficio de la reducción del 80% de la sanción se debe cancelar la totalidad de la deuda tributaria actualizada a la fecha de pago, es decir, pagar el impuesto omitido, los intereses y el porcentaje de la sanción que corresponda antes de la notificación con la Resolución Determinativa, hecho que no aconteció en el caso, puesto que el contribuyente pago el periodo fiscal diciembre 2008, quedando pendiente los periodos marzo, junio, julio, y agosto, puesto que la finalidad del citado art. 156, es el incentivo en ese sentido y tomando en cuenta que el contribuyente Klimax Ltda., no pago en su totalidad la deuda tributaria y conforme el art. 165 de la L. N° 2492, dicha administración calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago con multa del 100% por consiguiente no se configura lo dispuesto por el art. 156 num., 1 de la L. N° 2492 como erradamente resuelve la Autoridad de Impugnación Tributaria.

1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2013 de 12 de marzo, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y quede firme y subsistente en su integridad la R.D. N° 17-0400-2012.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 14 de junio de 2013 (fs. 37) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 61 a 63), con los siguientes argumentos:

a) La Vista de Cargo estableció una apropiación indebida de crédito fiscal, debido a que al registro de importes mayores a los consignados en las facturas objeto de verificación; su registro erróneo en el Libro de Compras IVA, y; su falta de dosificación por la Administración Tributaria. De esta forma se consignó un crédito fiscal observado de Bs 72.072.- determinándose una deuda tributaria de 84.530 UFV, la cual incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por el incumplimiento de deberes formales. En ese sentido, el sujeto pasivo canceló Bs 53.046.- equivalentes a 31.789 UFV correspondiente al periodo diciembre de 2008, deuda tributaria que incluye el

tributo omitido por un monto de 24.773 UFV; sin embargo, si bien la administración tributaria reconoce los pagos efectuados por diciembre 2008, establece un pago pendiente de 19.819 UFV, por el 80% restante del monto de la Sanción, por lo que la Administración Tributaria emitió y notificó la Resolución Determinativa que establece las obligaciones impositivas de 84.151 UFV equivalentes a Bs 148.839.- que incluye el tributo omitido, los intereses, la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deber formal.

b) De acuerdo al art. 10 de la L. N° 843, si el tributo tiene liquidación mensual, el contribuyente debió haber efectuado la liquidación de la misma forma, de esta manera, el pago del tributo omitido da lugar a la contravención por omisión de pago, establecida en los arts. 165 de la L. N° 2492 y el a art. 24 del D.S. N° 27310 que dispone: "...la multa por omisión de pago a que se refiere el art. 165 de la L. N° 2492 (CTB), será calculada con base en el tributo omitido determinando a la fecha de vencimiento, expresado en unidades de fomento a la Vivienda", deduciéndose que la multa por omisión de pago, forma parte de la deuda tributaria. Asimismo el D.S. N° 27310 (RCTB), en su Inciso a), art. 38, modificado por el parág. IV, art. 12 del D.S. N° 27874, dispone que: "en el caso previsto en el inciso b) del art. 21 del presente D.S., a tiempo de dictarse la Resolución final del Sumario Contravencional, la Sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el art. 156 de la L. N° 2492, considerando a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía sanción", y el inc. b) del art. 21 del D.S. N° 27310, en cuanto al procedimiento administrativo para sancionar contravenciones tributarias establece: "b) de forma consecuente, cuando el procedimiento de determinación concluye antes de la emisión de la Vista de Cargo, debido al pago total de la deuda tributaria, surgiendo la necesidad de iniciar un sumario Contravencional", lo que demuestra que para el beneficio de la reducción en el ochenta (80%) por ciento de la sanción, conforme dispone el num. 1 del art. 156 de la L. N° 2492 (CTB), es suficiente que se efectúe el pago total del reparo por impuesto y período específico (tributo omitido más intereses) sin la sanción, es decir que el sujeto pasivo debía pagar todo el reparo por el IVA correspondiente al período diciembre 2008 antes de la R.D. N° 17-0400-2012 como sucedió.

c) Finalmente refiere que el sujeto pasivo realizó pagos el 05 de septiembre de 2011, antes de la notificación con la Resolución Determinativa, que fue el 16 de agosto de 2012; se entiende que dichos pagos incluyen impuesto omitido, mantenimiento de valor e intereses, e incluso parte de la sanción por el IVA, período fiscal diciembre 2008, siendo que la norma no obliga al pago de la sanción en esa etapa para tener el beneficio de la reducción de sanciones; en ese entendido el sujeto pasivo cumplió con los requisitos establecidos en el art. 156-1, de la L. N° 2492(CTB), por lo que le corresponde beneficiarse el sujeto pasivo con la reducción de sanciones; sin embargo, la administración, pretende establecer que para dicho efecto, el sujeto pasivo pague el monto total de la deuda tributaria (tributo omitido, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales), siendo que está confundiendo la deuda tributaria con la deuda determinada, por lo que corresponde precisar que la deuda tributaria se encuentra conformada por el tributo omitido, los intereses y la multa cuando ésta sea impuesta por una Resolución Determinativa o Sancionatoria, conforme lo establece el art. 8 del D.S. N° 27310(RCTB) en cambio la deuda determinada comprende una variedad de deudas tributarias por impuesto y período, además de las multas por incumplimiento de deberes formales que puedan surgir en el desarrollo del proceso de determinación de forma independiente a la deuda tributaria que se calcula por impuesto y por período. Concluye señalando que la demanda contenciosa administrativa incoada, carece de sustento jurídico tributario y, no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieran causado con la Resolución del Recurso Jerárquico.

### 2.3. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0337/2012, de 12 de marzo.

### 3.3 Fundamentos del tercero interesado.

Cursa en obrados, notificación mediante provisión citatoria al tercer interesado (fs. 95 a 116) y apersonamiento y respuesta (fs. 121 a 124) con los siguientes argumentos:

a) Refiere que su firma procedió a la cancelación íntegra de Bs 53.046.- del período diciembre 2008 incluido el tributo omitido, también se canceló el 20% de la sanción, en el sentido de que se lo hacía antes de la notificación con la Resolución Determinativa, es decir que con ese pago se acogían a lo dispuesto en el D.S. N° 27310 inc. a) modificado por el parág. IV art. 12 del D.S. N° 27847, hecho que no quiere ser reconocido por la Administración Tributaria que interpreta de manera errónea dicha normativa legal y pretende que se pague la totalidad de las deudas tributarias, siendo correcta en ese sentido la posición de la AGIT respecto al pago efectuado por el mes de diciembre, por lo tanto no corresponde la cancelación como mal pretende el fisco.

b) Agregó que Administración Tributaria, no enmarcó la Resolución Determinativa al art. 99-II relativa a la especificación de la deuda tributaria, puesto que no se estableció de manera clara, indubitable e inequívoca la deuda tributaria, aspecto que limitó su defensa de manera objetiva, y que dicha liquidación incorrecta debió ser tomada en cuenta por la Resolución Jerárquica como una vulneración a su derecho como contribuyente que ameritaba se emita una resolución anulando obrados hasta que la administración cumpla con la normativa citada, actuándose contrariamente los arts. 115 y 117 del Carta Magna, vicios de nulidad que ameritan la aplicación del art. 28 de la L. N° 2341, así como lo dispuesto en el art. 35-b), 36 de la citada Ley y 55 del D.S. N° 27113.

### 3.4 Petición del tercero interesado.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare la nulidad de obrados hasta que la Administración Tributaria emita nueva Vista de Cargo y Resolución Determinativa conforme a la normativa legal.

## II. Contenido de la demanda y contestación Exp. 839/2013.

### 1.1. Fundamentos de la demanda de la empresa Klimax Ltda.

Julio Ovando Pantoja en representación legal de la empresa Klimax Ltda., en calidad de sujeto pasivo dentro presentada dentro del plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ.; interpone demanda contenciosa administrativa a fs. 157 a 159, con los siguientes fundamentos:

a) Refiere que la Resolución Jerárquica en los puntos VII al XVI señala que el trámite final de determinación que dio origen a la R.D. N° 17-0400-2012, adolece de aspectos técnicos esenciales en la liquidación de la deuda tributaria con relación a la deuda determinada, es decir que el fisco confundió en forma flagrante, lo que es la deuda tributaria que está conformada por el tributo omitido, intereses y la multa impuesta en la Resolución Determinativa; en cambio una deuda determinada comprende una diversidad de deudas detalladas por impuesto, período, además de que las multas por incumplimiento a deberes formales que hayan podido surgir en el desarrollo del proceso de determinación, al no haber consignado debida y legalmente la Administración tributaria, la deuda tributaria y determinarla correctamente, pese a que pagaron en su totalidad el impuesto omitido, manteniendo el valor intereses y sanción, cumplieron con la normativa inserta en el num. II, art. 156 de la L. N° 2492; sin embargo, la Administración Tributaria no enmarcó la Resolución Determinativa a la normativa citada ni al art. 99-II, relativa a la especificación de la deuda tributaria, puesto que no se estableció de manera clara, indubitable e inequívoca la deuda tributaria, aspecto que limitó su defensa de manera objetiva, y que dicha liquidación incorrecta debió ser tomada en cuenta por la Resolución Jerárquica como una vulneración a su derecho como contribuyente que ameritaba se emita una resolución anulando obrados hasta que la administración cumpla con la normativa citada.

b) Reiteró que la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, contienen errores, puesto que no se registró la normativa en la que se apoya la misma en la respectiva liquidación tampoco se tomó en cuenta los pagos realizados para calcular la multa por omisión de pago y se han modificado y equivocado montos en la liquidación de los supuestos adeudos vulnerando el principio de congruencia, asimismo refiere que no se señalan los elementos fácticos de las liquidaciones y actualizaciones realizadas, y que las dos Resoluciones tanto de Alzada y Jerárquica comparten la ilegal e injusta posición vulnerando su derecho a conocer en forma exacta e indubitable las pretensiones fiscales, que violaron su derecho a la defensa y seguridad jurídica y debido proceso y fiel cumplimiento al principio de legalidad contemplados en los arts. 115 y 117 del Carta Magna, vicios de nulidad que ameritan la aplicación del art. 28 de la L. N° 2341, así como lo dispuesto en el art. 35-b), 36 de la citada Ley y 55 del D.S. N° 27113.

c) Finaliza señalando la Autoridad Impugnada en forma sesgada y parcializada se limitó a reconocer los errores cometidos por el fisco, sin embargo, no dispuso la nulidad de obrados, pues resulta indispensable que los hechos y elementos sobre los que se apoya la administración, deban ser puestos con claridad y objetividad en conocimiento del contribuyente, siendo evidente que en el caso no se consideró la vulneración de sus derechos en fase de determinación al no compulsar los pagos efectuados que debieron ser apreciados en resolución Jerárquica, toda vez que la prueba presenta se enmarca a los requisitos establecidos, violándose flagrantemente la garantía al debido proceso y principio de legalidad al no cumplirse con la normas específicas y generales.

#### 1.2. Petición de la demanda.

En base a los argumentos señalados anteriormente, la empresa demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se disponga anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta que la Administración tributaria emita nueva Vista de Cargo y Resolución Determinativa.

#### 2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 26 de junio de 2013 (fs. 165) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 169 a 173), con los siguientes argumentos:

a) Refiere que la Vista de Cargo N° 32-0053-2012 fue notificada personalmente el 24 de mayo de 2012, al representante legal de Klimax Ltda., resultado del operativo específico crédito fiscal iniciado con la Orden de Fiscalización N° 0011OVI01559, en el cual la Administración Tributaria estableció sus obligaciones tributarias por depuración de 14 facturas por un total de Bs 554.396.- cuyo crédito fiscal asciende a Bs 72.072; vencido el plazo para la presentación de descargos, el sujeto pasivo no presentó documentación o memorial alguno, refiriendo que la citada Vista de Cargo presentaba vicios de nulidad que le impedían asumir defensa, no obstante, acreditó formularios 1000 con número de orden 2934498233 y 2934498603 según los cuales el 05 de septiembre de 2011, canceló Bs 53.046; monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y la sanción por omisión de pago correspondiente al IVA período fiscal diciembre 2008. Ahora bien, de la lectura de la Vista de Cargo, se advierte que la misma incluye los requisitos previstos en los arts. 96-I de la L. N° 2492 (CTB) y 18 del D.S. N° 27310, ya que además de contener el número, fecha, razón social del sujeto pasivo, número de registro, indicación del tributo, períodos fiscales, liquidación previa de la deuda, acto u omisión atribuido al presunto autor, requerimiento para presentar descargos, firma, nombre, elementos y valoraciones que fundan a la Resolución Determinativa a partir de documentación proporcionada por el sujeto pasivo, de la misma información existente en la base de datos de la administración tributaria, así como de los resultados de la verificación realizada, a partir del cual se fijó la base imponible sobre base cierta, además de la liquidación previa del tributo adeudado.

b) Prosigue señalando que respecto al origen de la deuda, se puede corroborar en las páginas 1 y 2 de la Vista de Cargo que ésta expone un cuadro que detalla las facturas depuradas conteniendo el número de factura, NIT del proveedor, la fecha de la compra, el importe y la observación, misma que se encuentra codificada de la siguiente forma: "A (Nota fiscal registrada en Libro de Compras por un importe mayor a lo señalado en la factura), B (nota fiscal con error de registro en el libro de compras IVA) y C (Nota fiscal no dosificada por la administración Tributaria)" Consecuentemente, se tiene que la Vista de Cargo contiene los datos y elementos que fundamentan a la Resolución Determinativa, es decir, establece de forma clara e inequívoca los fundamentos de hecho y de derecho que motivan la depuración de las facturas debidamente individualizadas, situación que demuestra que el sujeto pasivo tuvo conocimiento de cada una de las observaciones formuladas y por tanto la oportunidad de asumir defensa desvirtuando los mismos, de efectuar defensa por cada una de las facturas; sin embargo, no presentó descargo alguno ni denunció los supuestos vicios en la Vista de Cargo, que le habrían impedido asumir defensa dentro del término otorgado por el Art.

98-II L. N° 2492 (CTB) en ese entendido reitero que la Vista de Cargo contiene todos los elementos establecidos en el art. 96 del CTB y 18 del RCTB en consecuencia no vulnera el art. 28 de la LPA, por no evidenciarse vicios argumentados por el sujeto pasivo.

c) En ese contexto refirió que las diferencias señaladas en la liquidación efectuada en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, respecto al pago efectuado por el sujeto pasivo, la Vista de Cargo contiene el cuadro Adeudos a Favor del Fisco al 15 de mayo de 2012 (fecha de emisión del Acto citado) expresado en bolivianos y UFV, en cual se efectúa una liquidación preliminar del IVA por período fiscal, exponiendo tanto la base imponible como el tributo omitido, el cálculo de intereses, la respectiva sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales, conforme a lo dispuesto en el art. 47 de la L. N° 2492; por su parte para el período diciembre 2008, se consideró el pago efectuado el 05 de septiembre de 2011 por un total de Bs 53.046. Asimismo aclaró que el quinto párrafo del art. 47 de la L. N° 2492 concordante con el art. 10 del D.S. N° 27310, dispone para los pagos parciales- “que una vez transformados a UFV, serán convertidos a Valor Presente a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria, utilizando el factor de conversión para el cálculo de intereses de la relación descrita anteriormente y será deducida del total de la Deuda tributaria sin intereses.”, para una mejor comprensión de los conceptos expuestos en el cuadro de adeudos de dicho acto, se consigna el pago en UFV de manera desglosada, detallando la porción destinada a cubrir el impuesto omitido (24.773 UFV) y los intereses (20.61 UFV) por un total de 26.834 UFV, además del importe consignado por el veinte por ciento (20%) de la sanción calculada en 4.955 UFV, que totalizan 31.789 UFV equivalente a 53.046 que fueron cancelados por el sujeto pasivo que posteriormente en Resolución Determinativa fue transformado en 31.789 UFV.

d) En cuanto, al argumento que no se incluyó normativa relativa a la determinación y liquidación de tributos, que vulnera el art. 99-II de la L. N° 2492, error que supuestamente fue minimizado en la Resolución Determinativa y soslayado por la resolución de Alzada, señaló que si bien la Resolución Determinativa no hace referencia al art. 47 (componentes de la deuda tributaria), los cuadros de liquidación contienen las columnas necesarias para identificar que dicha liquidación fue efectuada conforme a la mencionada norma (tributo omitido, multas e intereses), además de incluir el pago efectuado por el sujeto pasivo, en ese entendido no se observa vicio alguno en los citados actos.

Finalmente respecto a que Klimax Ltda., canceló el total de adeudos por el período diciembre 2008 por boletas con Numero de Orden 20344498233 y 2934498603, observando que la Resolución Determinativa erradamente consigna como 2934498223, sostuvo que dicho error constituye un error material que no reviste trascendencia, toda vez que se comprueba que los importes correspondientes al pago efectuado según dicho formulario fueron computados en la liquidación de la deuda tributaria correspondiente al período fiscal diciembre 2008, por el que el argumento del contribuyente no es evidente, en sentido de que no se hayan considerados dichos pagos. Asimismo, la Resolución Determinativa contiene los elementos señalados en el art. 96 del CTB y 19 del RCTB, por lo que el argumento del sujeto pasivo es meramente dilatorio en ese sentido en instancia jerárquica se concluyó que los supuestos errores materiales no revisten trascendencia no se enmarcan a lo previsto en el parágrafo II del art. 36 de LPA.

## 2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Klimax Ltda., y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0337/2012, de 12 de marzo.

## III. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

1. La Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz Del Servicio de Impuestos Nacionales, el 05 de julio de 2011, notificó legalmente al representante legal de la Empresa Klimax Ltda., con Orden de Verificación N° 0011OVI01559, bajo la modalidad de Operativo Especifico Crédito Fiscal por los períodos fiscales marzo, mayo, junio, julio, agosto y diciembre de 2008, a efectos de verificar 18 facturas; el 15 de mayo del mismo año se emite Vista de Cargo N° 32-0053-2012, notificada al sujeto pasivo el 24 de mayo de 2012, misma que establece preliminarmente una deuda tributaria de 84.530 UFV equivalente a Bs 148.117 que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales; también considera el pago a cuenta efectuado por el período fiscal diciembre de 2008. El 30 de agosto del citado año se emite R.D. N° 17-0400-2012 estableciendo las obligaciones impositivas de Klimax Ltda., en 84.530 UFV por los períodos fiscales marzo, mayo, junio, julio, agosto y diciembre de 2008, concepto que incluye tributo omitido, intereses y sanciones por omisión de pago y la multa incumplimiento de deberes formales (Fs. 1 a 188 de Anexo 2).

2. La anterior Resolución Administrativa fue impugnada mediante recurso de alzada por el sujeto pasivo que fue resuelto en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ 1041/2012 de 17 de diciembre de 2012 que resolvió Revocar Parcialmente la Resolución Determinativa y dejar sin efecto la sanción por omisión de pago, correspondiente a la multa por incumplimiento de deberes formales establecida en las Actas por contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 24249 y 24250, de los períodos marzo y agosto en aplicación al num. 3 sub num. 3-2 del anexo Consolidado inciso A) del RND 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007, la citada Resolución de Alzada, fue impugnada mediante Recurso de Jerárquico, tanto por el sujeto pasivo así como la por la Administración Tributaria, emitiéndose al efecto la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0337/2013 de 12 de marzo que confirmó la Resolución de Alzada en todas sus partes. (fs. 1 a 166 Anexo 1).

## IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que la pretensión principal de la demanda contenciosa administrativa de la Empresa Klimax Ltda., es la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, en ese entendido primero se resolverán el conflicto jurídico de dicha demanda en virtud a la naturaleza de la pretensión y después se procederá a resolver la problemática planteada en la demanda planteada por la Administración Tributaria.

### 4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia del Exp. 389/2013.

1. Si la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, adolecen de vicios de nulidad por lo que corresponde anular obrados hasta el vicio más antiguo, en aplicación del art. 28 de la L. N° 2341, así como lo dispuesto en el art. 35-b), 36 de la citada Ley y 55 del D.S. N° 27113.

2. Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución impugnada de forma parcializada se limitó a reconocer los errores cometidos por la administración tributaria tanto en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa; sin embargo, no dispuso la nulidad de obrados, aspecto que vulneró su derecho a la defensa, seguridad jurídica y debido proceso establecidos en los arts. 115 y 117 de la C.P.E.

#### 4.2 Conflicto jurídico u objeto de controversia Exp. 379/2013

3. Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria efectuó errónea interpretación del art. 156 de la L. N° 2492 y pretende beneficiar al contribuyente con la reducción de sanciones por el pago efectuado al período diciembre 2008, sin tomar en cuenta la totalidad de la deuda.

#### 4.2 Análisis y resolución.

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

1. Sobre el primer punto de controversia referido a: "Si la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, adolecen de vicios de nulidad por lo que corresponde anular obrados hasta el vicio más antiguo, en aplicación del art. 28 de la L. N° 2341, así como lo dispuesto en el art. 35-b), 36 de la citada Ley y 55 del D.S. 27113", se debe señalar:

a) Al respecto la Empresa Klimax Ltda., refiere que tanto la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa no cumplió con la normativa, relativa a la especificación de la deuda tributaria, que los citados actos administrativos contienen errores, pues no se habría registrado la normativa en la que se apoya la misma en la respectiva liquidación tampoco se habría tomado en cuenta los pagos realizados para calcular la multa por omisión de pago y no se consignó los elementos fácticos de las liquidaciones que ameritaba la aplicación del art. 28 de la L. N° 2341, así como lo dispuesto en el art. 35-b), 36 de la citada Ley y 55 del D.S. 27113.

b) Sobre la anterior argumentación, se debe señalar que los requisitos de la Vista de Cargo previstos en el art.96-I del Cód. Trib. señala: "La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado." Por su parte el art. 18 del D.S. N° 27310 establece que "La Vista de Cargo que dicte la Administración, deberá consignar los siguientes requisitos esenciales: A. Número de la Vista de Cargo; B. Fecha; C. Nombre o razón social del sujeto pasivo; D. Número de registro tributario, cuando corresponda; E. Indicación del tributo (s) y, cuando corresponda, período (s) fiscal (es); F. Liquidación previa de la deuda tributaria; G. Acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias y requerimiento a la presentación de descargos, en el marco de lo dispuesto en el parág. I del art. 98 de la L. N° 2492; H. Firma, nombre y cargo de la autoridad competente". Ahora bien, de la revisión del Vista de Cargo N° 32-0053-2012 de 15 de mayo, mediante la cual la Administración Tributaria estableció preliminarmente las obligaciones tributarias de la empresa Klimax Ltda., por un monto total de 84.530 UVF equivalente a Bs. 148.117 que resultó de la depuración de 14 facturas por un total de Bs 554.396.- cuyo crédito fiscal observado asciende a Bs 72.072; con relación a que la citada Vista de Cargo, no se encontraría respaldada por normativa, se tiene a fs. 3 de dicho documento en el "cuadro de subconceptos y fundamentos legales de los cargos" se insertó la normativa infringida conforme a los tres cargos observados, respecto a que no se tomó en cuenta los pagos efectuados por el sujeto pasivo, en el cuadro "adeudos a favor del fisco" que contiene la liquidación previa que tomó en cuenta los pagos efectuados, asimismo o a fs. 3 se detalla específicamente el importe cancelado por el sujeto pasivo en el cuadro "importe cancelado (IVA)-cálculos al 05/09/2011-L. N° 2492(pago parcial periodo diciembre)" y finalmente respecto a que no se consigna los elementos facticos de la liquidación, a fs. 1 y 2 de la Vista de Cargo se detallan las facturas observadas, concretamente en el subtítulo "Aclaración de las Observaciones", se detallan las observaciones por tipo infracción: A) Nota Fiscal registrada en Libro de Compras por un importe mayor a lo señalado en la Factura; B) Nota Fiscal con error de registro en el Libro de Compras IVA; C) Nota Fiscal no dosificada por la Administración Tributaria y finamente a fs. 3 reitera las observaciones sustentada con base legal en el "cuadro de subconceptos y fundamentos legales de los cargos", por lo que las infracciones acusadas por el sujeto pasivo en la citada Vista de Cargo no resultan evidentes.

c) En cuanto a los vicios de la Resolución Determinativa el sujeto pasivo señaló en su demanda que la Administración Tributaria no enmarcó la Resolución Determinativa en el art. 99-II de la L. N° 2492 relativa a la especificación de la deuda tributaria, puesto que no se habría establecido de manera clara, indubitable e inequívoca la deuda tributaria, aspecto que limitó su defensa de manera objetiva, asimismo reitera que dicho acto contiene los mismos vicios de la Vista de Cargo. Sobre este aspecto, el art. 99-II del Cód. Trib., prevé los requisitos que debe tener una Resolución Determinativa al respecto señala: "La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; 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 en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa". Asimismo el art. 19 del D.S. N° 27310 señala: "La Resolución Determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492. Las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha Ley. En el ámbito aduanero, los fundamentos de hecho y de derecho contemplarán una descripción concreta de la declaración aduanera, acto o hecho y de las disposiciones".

d) De la revisión del citado acto administrativo se establece que el mismo se enmarca a la normativa citada precedentemente, y en cuanto a los vicios relacionados a que no se habría insertado la normativa en la que se apoya la liquidación efectuada, que tampoco se tomó en cuenta los pagos realizados para calcular la multa por omisión de pago y no habría consignado los elementos fácticos de la liquidación, se tiene que el citado contiene los datos y elementos que lo fundamentan, estableciendo de forma clara e inequívoca las razones que motivan la depuración de las facturas debidamente individualizadas, así como la normativa aplicable a cada caso, habiéndose corroborado que los vicios acusados no existen, por lo tanto tampoco existe vulneración del art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo, por no evidenciarse los vicios argumentados por el sujeto pasivo y consiguientemente no amerita se disponga la nulidad de obrados hasta la Vista de Cargo en aplicación de los arts. 35-b), 36 de la citada Ley y 55 de su D.R. N° 27113, por otro lado, se establece que la empresa demandante tuvo conocimiento de cada uno de los cargos formulados y tuvo la oportunidad de asumir defensa en consecuencia se reitera que los vicios acusados no son evidentes.

2. Sobre el segundo punto de controversia referido a: "Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución impugnada de forma parcializada se limitó a reconocer los errores cometidos por la administración tributaria tanto en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa; sin embargo, no dispuso la nulidad de obrados, aspecto que vulneró su derecho a la defensa, seguridad jurídica y debido proceso establecidos en los arts. 115 y 117 de la C.P.E.", al respecto se debe precisar:

a) El derecho a la defensa como un componente del debido proceso, fue desarrollado por el Tribunal Constitucional, a través de la S.C. N° 2264/2010-R de 19 de noviembre, que señala: "...se infiere que esos derechos fundamentales subjetivos se confieren a las partes para que, en igualdad de condiciones y oportunidades, posibiliten la eficacia de su pretensión dentro del proceso; de acuerdo a la S.C. N° 0295/2010-R de 07 de junio, el derecho a la defensa constituye: ...un instituto integrante de la garantía del debido proceso. Al respecto, ya se ha establecido que este derecho tiene dos connotaciones: La primera, es el derecho a tener una persona idónea que pueda patrocinarle y defenderle oportunamente, y la segunda, es el derecho a tener conocimiento y acceso a los actuados e impugnen los mismos con igualdad de condiciones conforme a procedimiento preestablecido.". Con relación al debido proceso, la S.C. N° 1330/2012 de 19 de septiembre ha señalado: "El derecho al debido proceso, es de aplicación inmediata, vincula a las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal previsto por el constituyente, para proteger derechos a la tutela judicial efectiva, a la garantía de certeza e intangibilidad de resoluciones judiciales a la debida fundamentación de las resoluciones judiciales, a una justicia en igualdad de condiciones y oportunidades, a la defensa, al principio de la seguridad jurídica, entre otros; hace al cumplimiento del conjunto de condiciones y requisitos en el trámite de los procesos observando procedimientos, como la S.C. N° 0160/2010-R de 17 de mayo que precisa: 'El debido proceso, está reconocido constitucionalmente como derecho y garantía jurisdiccional a la vez, por los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., art. 16-IV de la CPE abrg., y como derecho humano por los arts. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y ya fue desarrollado y entendido por este Tribunal como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; es decir, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar esos derechos reconocidos por la Constitución Política del Estado así como los Convenios y Tratados Internacionales". Respecto a la seguridad jurídica la S.C. N° 1494/2011-R de 11 de octubre ha establecido lo siguiente: "...la seguridad jurídica como principio emergente y dentro de un Estado de Derecho, implica la protección constitucional de la actuación arbitraria estatal; por lo tanto, la relación Estado-ciudadano (a) debe sujetarse a reglas claras, precisas y determinadas, en especial a las leyes, que deben desarrollar los mandatos de la Constitución Política del Estado, buscando en su contenido la materialización de los derechos y garantías fundamentales previstos en la Ley Fundamental, es decir, que sea previsible para la sociedad la actuación estatal; este entendimiento está acorde con el nuevo texto constitucional, que en su art. 178, dispone que la potestad de impartir justicia emana del pueblo boliviano y se sustenta, entre otros, en los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica, probidad y celeridad".

b) La empresa demandante acusa la vulneración de su derecho a la defensa, seguridad jurídica y debido proceso establecidos en los arts. 115 y 117 de la C.P.E., por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que se limitó a reconocer los errores cometidos por la administración tributaria en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa; empero, no dispuso la nulidad de obrados, de la revisión de los antecedentes y la Resolución impugnada, se tiene que el sujeto pasivo, en su memorial de recurso Jerárquico, acusó, entre otros, que la Vista de Cargo y Resolución Determinativa adolecían de los mismos vicios señalados en la presente demanda contencioso administrativa y la Autoridad impugnada al igual que este Tribunal conforme a la jurisprudencia constitucional revisada, llegó a la misma conclusión respecto a los supuestos vicios existentes en los actos administrativos señalados en el punto xxi de la Resolución Jerárquica que derivó en la confirmación de la Resolución de Alzada conforme a lo siguiente: "...los actos emitidos cuentan con todos los elementos necesarios para que se advierta el origen de los reparos, además de haber abierto los plazos estipulados en la ley para la presentación de descargos y recursos administrativos o judiciales.", por tanto tampoco resulta evidente que la Resolución impugnada se limitó a reconocer los errores cometidos por la administración tributaria, ni las vulneraciones de su derecho a la defensa, seguridad jurídica y debido proceso establecidos en los arts. 115 y 117 de la C.P.E.

c) En consecuencia este Tribunal concluye que la pretensión contenida en la demanda presentada por la Empresa Klimax Ltda., con la finalidad de que declare probada su demanda y en consecuencia se disponga anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta que la Administración Tributaria emita nueva Vista de Cargo y Resolución Determinativa, por supuestos vicios contenidos en estos actos, que además fueron soslayados tanto en la Resolución de Alzada y Jerárquica carecen de sustento legal como se ha establecido en los acápite anteriores, puesto que los mencionados actos administrativos, contienen los elementos facticos y legales que los validan, por consiguiente no amerita que este Tribunal deba aplicar lo dispuesto en el art. 35-b), 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y 55 de su D.R. N°.

3. Con relación al último punto planteado en la demanda a instanciada la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz referida a: "Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria efectuó errónea interpretación del art. 156 de la L. N° 2492 y pretende beneficiar al

contribuyente con la reducción de sanciones por el pago efectuado al período diciembre 2008, sin tomar en cuenta la totalidad de la deuda”, se debe precisar:

a) Es preciso establecer que la Resolución Jerárquica impugnada concluyó que el sujeto pasivo (Klimax Ltda.) debía beneficiarse con la reducción de la sanción del 80% sobre el tributo omitido por el IVA período fiscal diciembre 2008, en virtud a que éste efectuó dos pagos antes de la emisión de la Resolución Determinativa, en aplicación del numeral 1 del art. 156 de la L. N° 2492 por lo que correspondió a dicha instancia confirmar la Resolución de Alzada, que revocó parcialmente la R.D. N° 17-0400-2012 de 30 de julio, y dejó sin efecto el importe de 19.818 UFV por concepto de Saldo de la Sanción por omisión de pago del período fiscal diciembre 2008, y dispuso la modificación de la deuda tributaria de Bs 148.839.- a Bs 113.787.- importe que incluye tributo omitido actualizado, intereses, sanciones por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, monto que deberá ser re liquidado a la fecha de pago conforme al art. 47 de la L. N° 2492. Ahora bien, la administración demandante sostiene que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en dicha determinación, incurrió en interpretación errónea del art. 156 de la 2492, en criterio de la administración tributaria los pagos efectuados por el contribuyente al período diciembre 2008, constituye un pago parcial del total de la deuda determinada, por lo que no correspondía el beneficio de reducción de sanciones.

b) En el caso de autos, debemos recordar que la Administración Tributaria estableció reparos en contra del contribuyente por una apropiación indebida de crédito fiscal, debido al registro de importes mayores a los consignados en las facturas objeto de verificación, su registro erróneo en el Libro de Compras IVA, y; su falta de dosificación por la Administración Tributaria, estableciendo un crédito fiscal observado de Bs 72.072; determinándose una deuda tributaria de 84.530 UFV, la cual incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por el incumplimiento de deberes formales. El 05 de septiembre de 2011 el sujeto pasivo canceló Bs 53.046; equivalentes a 31.789 UFV correspondiente al período diciembre de 2008, deuda tributaria que incluye el tributo omitido por un monto de 24.773 UFV; empero dicho pago fue considerado por la administración tributaria como pago parcial, por lo que estableciendo un pago pendiente de 19.819 UFV, por el 80% restante del monto de la Sanción, emitiendo la respectiva Vista de Cargo y Resolución Determinativa que establece las obligaciones impositivas de 84.530 UFV equivalentes a Bs 148.117.- que incluye el tributo omitido, los intereses, la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deber formal.

De la revisión de obrados a fs. 159 del Anexo 2, se tiene la notificación al contribuyente mediante cedula con la Vista de Cargo N° 32-0053-2012 de 15 de mayo, se efectuó el 24 de mayo de 2012, asimismo a fs. 192 vta., del mismo anexo, cursa notificación con la R.D. N° 17-0400-2012 de 30 de julio, realizada el 16 de agosto de 2012, estableciéndose que dichas notificaciones fueron posteriores a los pagos efectuadas por el contribuyente, es decir antes de que dicho acto surta los efectos legales correspondientes, acto que modifica la determinación de la deuda tributaria por el período diciembre de 2008, y determina una reducción de la sanción en un 80% de la sanción conforme lo previsto en el art. 156-1 de la L. N° 2492 que señala: “El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la Resolución Determinativa o Sancionatoria determinará la reducción de la sanción aplicable en el 80% por ciento”, no obstante de ello, a criterio de la administración recurrente los pagos efectuados por el contribuyente fueron considerados como pagos a cuenta y consideró que no le correspondía otorgarle beneficios por reducción de sanciones, en virtud de no haber efectuado el pago total de la deuda tributaria, y mantuvo el 100% de la sanción.

Se debe tener también en consideración, el art. 8 del Reglamento al Código Tributario D.S. N° 27310 que dispone que la deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria y debe incluir la actualización e intereses y que las multas formarán parte de la Deuda Tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos, a través de la Resolución Determinativa, Resolución Sancionatoria, según corresponda. Por otro lado, el art. 38 de la misma norma establece: a) “La reducción de sanciones en el caso de la contravención tributaria definida como omisión de pago procederá siempre que se cancele previamente la deuda tributaria incluyendo el porcentaje de sanción que pudiera corresponder, sin perjuicio del desarrollo del procedimiento sancionatorio ulterior”, normativa que fue modificada por el art. 12 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, establece que la sanción se aplicará tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el art. 156 de la L. N° 2492 considerando el momento en el que se pagó la deuda tributaria que no incluía sanción, infiriéndose que la deuda tributaria se determina por período e impuesto y se divide en tributo omitido e intereses actualizados y las multas, ya que estas últimas solo pueden ser impuestas con la resolución determinativa y/o resolución sancionatoria, siendo que el sujeto pasivo realizó el pago el 05 de septiembre de 2011, antes de la notificación con la Resolución Determinativa, se entiende que dichos pagos incluyen impuesto omitido, mantenimiento de valor e intereses, e incluso parte de la sanción por el IVA, período fiscal diciembre 2008, siendo que la norma no obliga al pago de la sanción en dicha etapa para acceder al beneficio de la reducción de sanciones; en ese sentido el sujeto pasivo cumplió con los requisitos establecidos en el art. 156-1, de la L. N° 2492.

En conclusión se debe manifestar que la resolución impugnada actuó correctamente al haber confirmado la Resolución de Alzada, que revocó parcialmente la R.D. N° 17-0400-2012 de 30 de julio, y dejó sin efecto el importe de 19.818 UFV por concepto de Saldo de la Sanción por omisión de pago del período fiscal diciembre 2008, y dispuso la modificación de la deuda tributaria de Bs 148.839.- a Bs 113.787.- importe que incluye tributo omitido actualizado, intereses, sanciones por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, monto que deberá ser re liquidado a la fecha de pago conforme al art. 47 de la L. N° 2492, no siendo evidente que se hubiera efectuado errónea interpretación del art. 156 de la citada Ley, en ese sentido este tribunal considera que no se debe revocar parcialmente de la resolución impugnada como fue solicitado por la entidad demandante.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., arts.4 y 6 de la L. N° 620, fallando en única instancia, DECLARA IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 32 a 35, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Marco Antonio Aguirre Heredia, e IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs.157 a 159, interpuesta por la Empresa Klimax Ltda., representada por Julio Ovando Pantoja contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0337/2013 de 12 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.



No suscribe la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



179

**Industrias Lácteas La Paz LTDA. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso administrativo**  
**Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 25 a 27 vta. subsanada mediante memorial de fs. 37 a 37 vta., en la que Industrias Lácteas La Paz Ltda. representada por José Chain Baldivieso impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1298/2013 emitida el 7 de agosto de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 72 a 75, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución emitida, en el punto IV.4.2, reconoció que el contribuyente presentó las facturas originales según detalle, cumpliendo el requisito de juramento de reciente obtención.

Agregó que, es evidente que la aceptación de la prueba de reciente obtención se encuentra condicionada al cumplimiento del plazo de 10 días desde la admisión del recurso, extremo que se encuentra registrado de fs. 16 a 19 del acto recurrido, cuando la autoridad de impugnación estableció que como condición para su aceptación y observancia de estas pruebas de reciente obtención se debe observar el mandato del inc. d) del art. 219 de la L. N° 3092 (Título V del CTB), el cual establece que en el recurso jerárquico sólo podrán presentarse pruebas de reciente obtención a las que se refiere el art. 81 de la L. N° 2492 (CTB) dentro de un plazo máximo de 10 días siguientes a la fecha de notificación con la admisión del recurso y que las pruebas se apreciarán cuando cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse entre otras, aquellas que fueran ofrecidas fuera de plazo, salvo que el contribuyente pruebe que la omisión en su presentación no fue por causa propia, presentándolas con juramento de reciente obtención. Al respecto enfatizó que el requisito del plazo se encuentra cumplido y que la omisión no fue por causa propia aspecto demostrado con el acta notarial.

Manifestó que el art. 81 de la L. N° 2492, establece que se admitirán las pruebas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, rechazando las inconducentes, dilatorias, superfluas o ilícitas, sin embargo la autoridad recurrida rechazó las pruebas presentadas sin considerar que las mismas cumplen con el requisito de oportunidad porque fueron presentadas a tiempo, por lo que resulta arbitrario pretender su rechazo con el argumento de incumplimiento del requisito de oportunidad cuando este fue debidamente cumplido por la empresa que representa, y adicionalmente la adecuación de las pruebas aportadas con el principio de pertinencia no admite mayor comentario pues se adecua perfectamente a lo observado en la presentación de dichas pruebas al significado de ese requisito.

Argumentó que, otro fundamento por el que se han rechazado sus pruebas se refiere a la no expresión de agravios que le hubiera ocasionado la resolución de alzada en relación a dicha prueba, sin embargo se tiene que no podía suponer los agravios de una resolución ante un hecho que no podía ser cumplido en ese momento, y si se entiende el agravio como tal, los fundamentos ahora expuestos son la expresión del agravio sufrido ante un hecho objetivamente ocurrido, tampoco tomó en cuenta que en el memorial de presentación del recurso jerárquico, en el acápite titulado agravios contenidos en la resolución de alzada, se expusieron los fundamentos de los agravios ocasionados en la resolución de alzada y desconocidos por la resolución jerárquica.

Sostiene que las pruebas presentadas fueron rechazadas por ser consideradas impertinentes, sin embargo los documentos aportados gozan de pertinencia y procesalmente representan la adecuación entre el hecho sujeto a prueba y la probanza ofrecida y practicada.

Sobre la inobservancia del art. 70-8 de la L. N° 2492, señala que no es aplicable al caso, toda vez que los documentos se encuentran presentados bajo la institución de la obtención de pruebas de reciente obtención, y el mencionado artículo supone la inexistencia de estos documentos, adicionalmente la citada norma no castiga el hecho con la nulidad de los mismos, y toda vez que ese es el argumento para señalar que las pruebas no cumplen con el requisito de oportunidad, resulta arbitraria la inobservancia de la institución legal correspondiente a la presentación de pruebas bajo juramento de reciente obtención, las cuales fueron presentadas cumpliendo los requisitos y formalidades que hacen a su validez, por lo que la resolución jerárquica impugnada no interpretó, ni aplicó correctamente las normas citadas, existiendo carencia de fundamento por parte del ente recurrido para decretar su rechazo y la no consideración de las pruebas presentadas bajo la modalidad de reciente obtención.

1.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se deje sin efecto la resolución emergente del Recurso Jerárquico N° 1298/2013 de 7 de agosto de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente mediante memorial presentado el 9 de mayo de 2014, cursante de fs. 72 a 75, señalando que a pesar de que la resolución jerárquica está plena y claramente respaldada en sus

fundamentos técnico-jurídicos, sin embargo, le corresponde remarcar y precisar que la administración tributaria requirió al contribuyente la presentación de dichas facturas, con la notificación de la orden de verificación, habiéndose limitado el contribuyente a pedir ampliación de plazo en atención a la baja médica de su contador, sin embargo en instancia jerárquica presentó dichas facturas adjuntas a un acta de devolución de documentación notariada, mediante la que se afirma que Julio César Callizaya Pallares, devolvió la documentación que se encontraba en su poder, cuya restitución no se pudo realizar por motivos de viaje y ajenos a hechos imputables a Industrias Lácteas Ltda., por lo que se advierte incongruencia, entre las razones por las cuales el contribuyente no pudo presentar dicha documentación, a ello se suma, que el mismo ha inobservado lo previsto en el num. 8 del art. 70 de la L. N° 2492 (CTB), respecto a la obligación de conservar en su domicilio la documentación de respaldo a sus actividades y ponerla a disposición de la Administración Tributaria en la forma y plazo que ésta lo requiera, motivo por el cual las facturas presentadas en calidad de prueba de reciente obtención no cumplen con el requisito de pertinencia y oportunidad previstos por el art. 81 de la L. N° 2492 y no corresponde su valoración.

Apuntó también, que el parág. II del art. 215 del Cód. Trib. determina que son aplicables en los recursos administrativos todas las disposiciones establecidas en los arts. 76 al 82 de la L. N° 2492. Sobre el particular citó la S.C. N° 1642/R de 15 de octubre de 2010, en lo atinente al principio de oportunidad como presupuesto para la admisión de la pruebas.

Señaló que los arts. 198-I-e) y 211-I de la L. N° 3092 (Título V del CTB), establecen que los recursos de alzada y jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carga simple, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide; y que los recursos referidos deben contener fundamentos, lugar y fecha de su emisión, firma de la autoridad que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas, norma que establece el principio de congruencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas en el recurso de alzada, el memorial de respuesta al mismo y la resolución de recurso de alzada; en ese entendido el contribuyente únicamente expuso como agravio la vulneración a sus derechos a la defensa y al debido proceso, aspecto que fue resuelto por la instancia de alzada, en tanto que en el recurso jerárquico además de reiterar como agravio la vulneración de sus derechos, pide se admitan las facturas originales presentadas en calidad de prueba de reciente obtención, sin haber fundamentado el agravio que le hubiera ocasionado la resolución de alzada con relación a dicha prueba.

#### II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. La Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación N° 00120VI05530 de 17 de mayo de 2012, con alcance al Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente Industrias Lácteas La Paz Ltda., por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010, habiendo solicitado la presentación de declaraciones juradas, libro de compras, facturas de compras detalladas en el anexo, medios de pago de las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respaldan las facturas detalladas en el anexo.

2. Con Oficio CITE.GD.ILPAZ.0077/2012 de 26 de junio de 2012, Industrias Lácteas La Paz Ltda., solicitó a la administración tributaria, ampliación de plazo para presentar la documentación requerida, petición que es atendida mediante Auto N° 25-0153-2012 de 28 de junio de 2012, ampliando el plazo para la presentación de los documentos hasta el 9 de julio de 2012 impostergablemente.

3. El 17 de septiembre de 2012, la administración tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación, que registra el incumplimiento al deber formal de no presentar toda la información y documentación solicitada mediante Orden de Verificación N° 00120VI005530, en el plazo y fecha establecido, correspondiente a los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010, consignando una multa de 3.000 UFV's.

4. El 20 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 32-0240-2012, estableciendo obligaciones tributarias relativas al valor agregado (Crédito Fiscal-IVA), en los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010, determinando la deuda tributaria de 518.668 UFV's que incluye tributo omitido, sanción por la conducta y multas por incumplimiento de deberes formales; y otorga el plazo de 30 días para presentar descargos.

5. El 28 de noviembre de 2012, se emitió la R.D. N° 17-1137-2012, que resolvió determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente, por los periodos fiscales septiembre, octubre y noviembre de 2010, por el IVA, al haber omitido el pago de Bs 369.622, más mantenimiento de valor e intereses; calificando la conducta del contribuyente, como omisión de pago, asimismo sancionó con multa de 3.000 UFV's por el incumplimiento de deberes formales por el periodo julio de 2012, por no presentar la documentación solicitada mediante Orden de Verificación N° 00120VI05530, estableciendo un total de 524.000 UFV's que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales.

6. Industrias Lácteas La Paz Ltda. planteó recurso de alzada, el mismo que fue resuelto con Resolución ARIT-LPZ/RA 0499/2013 de 26 de abril de 2013, que confirma la resolución determinativa.

7. Planteado el recurso jerárquico, la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió el mismo con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1298/2013 emitida el 7 de agosto, que determinó confirmar la resolución impugnada, en consecuencia mantiene firme y subsistente la R.D. N° 17-1137-2012 de 28 de noviembre de 2012.

8. Así se inició el presente proceso que fue tramitado como ordinario de puro derecho, en el que teniéndose como renunciado el derecho a la réplica por no haber sido presentada, se dictó el decreto de autos de fs. 81 y posteriormente, fue sorteado para resolución.

#### IV. De la problemática planteada.

La empresa demandante acusa que la autoridad demandada rechazó las pruebas presentadas sin considerar que las mismas cumplen con el requisito de oportunidad, en atención a que fueron presentadas dentro del plazo legal establecido, por lo que resulta arbitrario el rechazo cuando este requisito fue debidamente cumplido por la empresa que representa, adicionalmente la adecuación de las pruebas aportadas entre el hecho sujeto a prueba y la probanza ofrecida y practicada se ajusta al requisito de pertinencia, las cuales fueron presentadas cumpliendo los requisitos y formalidades establecidos en el art. 81 de la L. N° 2492.

Por su parte, la autoridad demandada sostiene que las facturas presentadas en calidad de prueba de reciente obtención no cumplen con el requisito de pertinencia y oportunidad previsto en el art. 81 de la L. N° 2492, por lo que no corresponde su valoración.

#### V. Análisis de la problemática planteada.

En autos, los antecedentes administrativos permiten inferir que, la Administración Tributaria notificó a Industrias Lácteas La Paz Ltda., con la Orden de Verificación N° 00120V105530, requiriendo entre otra documentación las facturas de compras detalladas en el anexo y los medios de pago de las facturas observadas; el contribuyente presentó el oficio CITE.GD.ILPAZ 0077/2012, solicitando ampliación de plazo de 15 días adicionales para presentar la documentación requerida, con el argumento que la misma estaba en poder de su contador, que se encontraba con baja médica. Dicha solicitud fue atendida por la Administración Tributaria disponiendo ampliar el plazo hasta el 9 de julio de 2012.

Posteriormente, el 17 de septiembre de 2012, la administración tributaria registró en acta el incumplimiento del contribuyente, estableciendo la multa por el incumplimiento al deber formal de no presentación de toda la información y documentación, solicitada mediante orden de verificación, la cual fue consolidada en la vista de cargo, con la que fue notificado el contribuyente, otorgándosele el plazo de 30 días para la presentación de descargos, sin embargo tampoco presentó documentación alguna y se emitió la resolución determinativa, la misma que fue impugnada por el contribuyente y confirmada mediante resolución de recurso de alzada.

También se evidencia que Industrias Lácteas Ltda., en su recurso jerárquico de fs. 71 (anexo 1), dejó constancia sobre la presentación de facturas en originales, bajo juramento de reciente obtención, las mismas que fueron presentadas con memorial de 20 de junio de 2013, conforme consta a fs. 85 del anexo 2, adjuntas al Acta de Devolución de Documentación notariada, la cual señala que el 18 de junio de 2013, César Callisaya Pallares, devolvió la documentación que se encontraba en su poder, cuya restitución no se pudo realizar por motivos de viaje y ajenos a hechos imputables a Industrias Lácteas La Paz SRL (fs. 1 a 7 del anexo 4); posteriormente y conforme consta en el Acta de 5 de julio de 2013, se cumplió con el juramento de reciente obtención (fs. 91 del anexo 2) Que el inciso d) del art. 219 de la L. N° 2492 (CTB), establece que en el recurso jerárquico sólo podrán presentarse pruebas de reciente obtención a las que se refiere el art. 81 de la presente Ley, dentro de un plazo máximo de 10 días siguientes a la fecha de notificación con la admisión del recurso.

En ese orden, el art. 81 de la Ley establece que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse entre otras, las ofrecidas fuera de plazo, salvo que el contribuyente pruebe que la omisión no fue por causa propia, pudiendo presentarlas con juramento de reciente obtención.

En ese contexto, se evidencia que durante la tramitación del recurso jerárquico ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el 20 de junio de 2013, Industrias Lácteas La Paz Ltda., presentó un memorial con suma "Se apersona y presenta pruebas de reciente obtención" adjuntó la documental devuelta por el señor César Callisaya Pallares, consistente en las facturas originales que cursan de en el anexo 4 de antecedentes, y solicitó su admisión, la cual fue admitida mediante providencia de 24 de junio de 2013 (fs. 86 anexo 1); y se dispuso también la toma de juramento de pruebas de reciente obtención; asimismo se acompañó el acta de devolución de documentación notariada, la que señala que el 18 de junio de 2013, César Callisaya Pallares, devolvió la documentación que se encontraba en su poder, cuya restitución no se pudo realizar por motivos de viaje y ajenos a hechos imputables a Industrias Lácteas La Paz SRL; posteriormente se cumplió con el juramento de reciente obtención conforme se evidencia a fs. 91 del anexo 1 de antecedentes administrativos.

Lo anteriormente relacionado permite concluir que, la prueba aportada por el contribuyente en calidad de reciente obtención fue presentada en el plazo de 10 días previsto en el inc. b) del art. 219 de la L. N° 2492), dicha prueba al consistir en facturas originales requeridas en la Orden de Verificación N° 00120VI05530 de 17 de mayo de 2012, con alcance al IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente Industrias Lácteas La Paz Ltda., por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010, gozan del requisito de pertinencia por tener vinculación con la actividad del contribuyente respecto a los periodos fiscales antes señalados, por otra parte, el acta de devolución de documentación notariada señala que el 18 de junio de 2013, César Callisaya Pallares, devolvió la documentación que se encontraba en su poder, cuya restitución no se pudo realizar por motivos de viaje y ajenos a hechos imputables a Industrias Lácteas Ltda.; acta que prueba que la omisión no fue por causa propia, además de haberse cumplido con el juramento de reciente obtención; evidenciándose que el contribuyente observó el procedimiento analizado anteriormente, sin embargo la autoridad jerárquica no ingresó a la valoración de fondo de la prueba presentada pese a haberla admitido. Por consiguiente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al no haber valorado la prueba presentada en dicha instancia infringió el inc. d) del art. 219 en relación con el art. 81 de la L. N° 2492.

A ello se añade que, en el marco del efectivo ejercicio del derecho a la defensa, deben aplicarse además, los principios que sustentan la actividad administrativa, tal como el de la verdad material, consagrado en el art. 180-1 de la C.P.E., art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo en concordancia con el art. 200 del CTB, debiendo darse primacía a este principio de modo que su esclarecimiento no se vea afectado por un excesivo rigor formal, por lo que no corresponde descartar elementos probatorios por cuestiones formales, máxime si ante la duda o incongruencia con respecto a las razones por las cuales el contribuyente no pudo presentar la documentación requerida, como uno de

los fundamentos en que sustenta su fallo la autoridad demandada, se estará a favor de la admisión, producción y valoración de la prueba, conforme al principio de favorabilidad, con la finalidad de garantizar el derecho a la defensa del contribuyente.

Por consiguiente, al enmarcarse la prueba presentada en el último párrafo del art. 81 de la L. N° 2492, debió ser valorada por la autoridad jerárquica, motivo por el cual corresponde deferir favorablemente la pretensión demandada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda y en su mérito, ANULA la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1298/2013 de 7 de agosto, y ordena que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, emita nueva resolución, en base a los razonamientos expuestos en la presente sentencia.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán quien se Constituyó en primera relatora y es disidente a la presente sentencia.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

**Primera Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.**

**Segunda Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



180

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, representada legalmente por Manuel Félix Sanguenza Guzmán, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 42 a 47 vta., en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1261/2013 de 07 de agosto, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 53; la respuesta de fs. 76 a 79 vta.; la intervención del tercero interesado de fs. 110 a 115, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 84 a 85 y 104 y vta., respectivamente, los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de Hecho de la Demanda.

Mediante nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO), informe sobre la autenticidad del Certificado N° CM-PT-01-0003-2011, correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-60, solicitud que fue atendida mediante nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, en la cual se remitió el Informe N° IBMETRO-DML-INF 240/12, del Técnico de Meteorología Legal, que en lo sustancial indica que: "Los certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de nuestros archivos", evidenciando que la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L.", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI 2011/543/C-60 de 11 de enero de 2011, presentó un Certificado Medioambiental no validado o presuntamente falso, habiendo el sujeto pasivo habría incurrido en el ilícito de Contrabando, tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492.

Por ello, en cumplimiento a la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprueba el procedimiento de Control Diferido, se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI 080/2012 de 28 de septiembre, calificando la conducta del importador Libna Giovana Aranda Zuñavi, como Contrabando Contravencional, dictándose la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 35/2012 de 27 de diciembre, que resolvió declarar probada la comisión de contravención aduanera de Contrabando, disponiendo al no existir la mercancía comisada, la aplicación de lo establecido en el art. 181-II de la L. N° 2492, imponiendo la sanción económica consistente en el pago de una multa igual al 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando, que asciende a Bs 191.632.

### I.2. Fundamentos de la Demanda.

Con esa previa relación de antecedentes, la entidad demandante fundamenta su demanda señalando que:

La autoridad demandada determinó confirmar lo resuelto por la autoridad de alzada, disponiendo la anulación del Acta de Intervención emitida por la Administración Aduanera, con el argumento de que al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI 080/2012 de 28 de septiembre, en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi, sin observar las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, se incurrió en vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, basándose específicamente en el art. 48 del D.S. N° 27310, el cual claramente señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases -entre otras- de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la AGIT no interpretó correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, siendo el procedimiento de control diferido regular totalmente válido, al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, habiendo el sujeto pasivo adecuado su conducta a lo establecido en el art. 181-b) de la L. N° 2492.

Añade que, la AGIT señala que la Administración de Aduana debe ampliar la investigación realizando la fiscalización posterior, para que diluciden por la vía que corresponda, las observaciones planteadas; al respecto, en el control diferido regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO que se encuentra en antecedentes, presentado como documento soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO central La Paz, además que el técnico firmante no se encontraba en funciones, careciendo dicho certificado de validez, no correspondiendo realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si IBMETRO creado por D.S. N° 26050 de 19 de enero de 2001, certificó que ese documento no es válido, no existe y que no cumple con los requisitos y procedimiento para la extensión del mismo y cuenta con diferentes observaciones que lo invalidan.

### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y se revoque la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1261/2013 de 07 de agosto y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0137/2013 de 13 de mayo, confirmando la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-POTPI N° 35/2012 de 27 de diciembre.

### II.-De La Contestación a la Demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, da respuesta a los fundamentos de la demanda en los siguientes términos:

La Administración Aduanera emitió el Informe AN-UFIPR-I 117/2012, en cual señala que se debe anular la DUI C-60, debido a que no existe Certificado Medioambiental emitido por IBMETRO, exigido por los arts. 11 del D.S. N° 27310, 119 del D.S. N° 572 y 3 y 5 del D.S. N° 28963, estableciendo indicios de la contravención de contrabando, tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492. Además de que existen indicios de delitos penales, por la falsedad del certificado de IBMETRO, aspectos recogidos en el Acta de Intervención y en la Resolución Determinativa.

Agrega que, el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, como de la existencia de delitos penales, pues el objetivo específico del Procedimiento de Control Diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI's y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme dispone la normativa aduanera y de conformidad al art. 48 del D.S. N° 27310, la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales las ejercerá según los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido y que la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior.

Manifiesta que, la Administración Aduanera a la conclusión del control diferido regular, debió iniciar el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, notificando con la orden de fiscalización al operador Libna Giovana Aranda Zuñavi, a objeto de verificar e investigar los hechos y actos emergentes del despacho aduanero con la DUI observada, en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de forma de no quebrantar el derecho del operador al debido proceso y a la defensa, vulnerados en el proceso administrativo.

### II.3.-Petitorio.

Por lo manifestado, los argumentos del demandante carecen de sustento y no existe agravio ni lesión de derechos que se hubieran causado con la Resolución de Recurso Jerárquico, solicitando se declare improbadada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1261/2013 de 07 de agosto.

### II.4.- Intervención del Tercero Interesado.

Libna Giovana Aranda Zuñavi, responde a la demanda en calidad de tercero interesado, señalando que:

Realizó el despacho aduanero de su vehículo de acuerdo a la normativa vigente y cumpliendo con cada uno de los requisitos establecidos para tal efecto, sin que se pueda indicar que no hubiese presentado el certificado Medioambiental o que el mismo fuera falso, puesto que su persona no es quien elabora los certificados, pues contrató los servicios de funcionarios de IBMETRO.

Agrega que, no se han cumplido los procedimientos establecidos, ya que dentro del Procedimiento de Control Diferido regular no existe la emisión de Actas de Intervención, menos las resoluciones administrativas o sancionatorias en las que tenga responsabilidad el fiscalizador,

siendo que los citados actos no pueden ser realizados mediante el Procedimiento de Control Diferido, sino a través de la Fiscalización Aduanera Posterior, prevista en la RD 01-0008-11 de 22 de diciembre de 2011.

Finaliza solicitando, se declare improbadamente la demanda, confirmando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1261/2013 de 07 de agosto.

Asimismo, corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica y consiguiente réplica, disponiéndose a fs. 151, "Autos" para sentencia.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

1. Cursa a fs. 23 del Anexo II, nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 de 06 de junio, por la cual el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, solicitó a IBMETRO certificación de autenticidad 77 DUI's, entre ellas la DUI C-60.

2. Dicha solicitud fue respondida por nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, mediante la cual el Instituto Boliviano de Metrología informa que luego de realizar la revisión en los Archivos de Certificados Medioambientales emitidos en la oficina Central, oficinas regionales Cochabamba y Oruro, concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados recibidos, los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, además de que los funcionarios que los firman, no se encontraban prestando funciones en las fechas indicadas de emisión (fs. 26 y 27 a 33 del Anexo II).

3. Luego, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, con base en el Informe AN-UFIPR-I-117/2012 de 27 de septiembre, emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-080/2012, notificada al sujeto pasivo Libna Giovana Aranda Zuñavi, el 24 de octubre de 2012, estableciendo indicios de contravención tributaria por contrabando, por la inexistencia del certificado medioambiental emitido por IBMETRO, efectuando un cálculo preliminar de tributos aduaneros de UFV's 25.302,15.-, otorgándole un plazo de tres días para la presentación de descargos (fs. 61 a 68 del Anexo II).

4. De fs. 71 a 80 del Anexo II, cursa la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS – 35/2012 de 27 de diciembre, por la cual la entidad demandante determinó declarar probada la comisión de la contravención aduanera de Contrabando, en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi, al no existir mercadería comisada, conforme al art. 181-II de la L. N° 2492, impuso como multa el 100% del valor de la mercancía, que asciende a la suma de Bs 191.632.- disponiendo la anulación de la DUI C-60 de 11 de enero de 2011, como también la remisión de antecedentes al Ministerio Público por la presunta comisión del delito de falsificación de documentos.

5. Contra dicha Resolución Sancionatoria, la contribuyente interpuso recurso de alzada (fs. 7 a 9 del Anexo I), que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0137/2013 de 13 de mayo, que dispuso Anular la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS – 35/2012, debiendo la Administración Aduanera, emitir orden de fiscalización conforme establece el art. 48 del D.S. N° 27310 y la RD 01-008-11, en resguardo del derecho a la defensa y el debido proceso (fs. 75 a 81 del Anexo I).

6. Contra la determinación de la ARIT Chuquisaca, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, interpuso recurso jerárquico (fs. 95 a 99 del Anexo I), resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1261/2013 de 07 de agosto, la cual resolvió confirmar la Resolución de Alzada; consiguientemente, se anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-080/2012, debiendo dicha Administración concluir el Procedimiento de Control Diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una Fiscalización (fs. 122 a 131 del Anexo I).

### IV. Análisis de la Problemática Planteada.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: Si la conducta del sujeto pasivo se adecua a la tipificación prevista en los arts. 160-4 y 181-b) de la L. N° 2492, y si la misma fue determinada conforme a procedimiento.

#### IV.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### IV.2. De la comisión de Contrabando.

Sobre el problema jurídico planteado, relativo a la conducta asumida por Libna Giovana Aranda Zuñavi y si la misma constituye Contrabando Contravencional; se debe iniciar el análisis a partir de la revisión de la naturaleza jurídica del Contrabando, el cual, según Cotter Patricio Juan, en su libro: "Las Infracciones Aduaneras", Segunda Edición, señala que es: "...el ilícito tipificado en las legislaciones aduaneras, que prescribe una conducta violatoria de una norma aduanera fundamental, que consagra un principio aduanero reconocido por todos los países. Este principio (...), se encuentra íntimamente vinculado con la soberanía de los Estados y tiene por finalidad asegurar la posibilidad inherente a todo Estado de decidir qué mercancías pueden entrar o salir de su territorio o en su caso bajo qué condiciones. Este principio expresa que nadie puede introducir ni extraer mercancías de un Estado sin la previa autorización aduanera, a cuyo fin la entrada y salida de mercaderías debe realizarse por lugares habilitados y en horarios habilitados, donde serán sometidos a los controles encomendados a la autoridad aduanera (...). Ilícito aduanero por excelencia que supone la vulneración de la función principalísima de la Aduana, esto es, el debido control del tráfico internacional de mercancías. El contrabando excede el mero supuesto de la defraudación fiscal, pues lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades de control de las aduanas sobre las importaciones y exportaciones. Es todo acto u omisión tendiente a impedir o dificultar el adecuado control que le compete a las aduanas sobre las importaciones y exportaciones de mercaderías. Es claro que la entrada y salida de mercancías nunca es libre, siempre hay que someterlas a formalidades aduaneras, y ello con independencia de la carga tributaria que pudiera disponerse o el régimen de prohibiciones o restricciones aplicables..."

Esta figura jurídica se encuentra consagrada en la Constitución Política del Estado, dentro de la sección de Política Fiscal, art. 325, en cuyo texto dispone que el ilícito económico, la especulación, el acaparamiento, el agio, la usura, el contrabando, la evasión impositiva y otros delitos económicos conexos, serán penados por ley.

En ese sentido, el art. 181 de la L. N° 2492, establece que comete Contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: a) Introducir o extraer mercancías a territorio aduanero nacional en forma clandestina o por rutas u horarios no habilitados, eludiendo el control aduanero. Será considerado también autor del delito el consignatario o propietario de dicha mercancía; b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales; c) Realizar transbordo de mercancías sin autorización previa de la Administración Tributaria, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la Administración Tributaria más próxima; d) El transportador, que descargue o entregue mercancías en lugares distintos a la aduana, sin autorización previa de la Administración Tributaria; e) El que retire o permita retirar de la zona primaria mercancías no comprendidas en la Declaración de Mercancías que ampare el régimen aduanero al que debieran ser sometidas; f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida; y, g) La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita.

Agrega finalmente el mismo articulado que el Contrabando no quedará desvirtuado aunque las mercancías no estén gravadas con el pago de tributos aduaneros.

El art. 160-4 de la L. N° 2492, complementa la normativa señalada precedentemente, estableciendo que el Contrabando es considerado como contravención tributaria cuando se refiera al último párrafo del art. 181 del mismo cuerpo legal; el cual ha sido incorporado por la Disposición Adicional Décimo Sexta de la L. N° 317, en cuyo texto modifica el monto de los num. I-III y IV de UFV's 50.000 a UFV's 200.000, estableciendo que cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de Contrabando, sea igual o menor a 200.000 UFV's, la conducta se considerará Contravención Tributaria, debiendo aplicarse en consecuencia, el procedimiento establecido para la tipificación del ilícito de Contrabando Contravencional.

#### IV.3. De la facultad de Control de la Aduana Nacional.

Antes de ingresar al análisis del caso concreto, es preciso señalar lo establecido en el art. 48 del D.S. N° 27310, respecto a la facultad de control que tiene la Administración Aduanera; en ese entendido, el artículo mencionado señala que: "La Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los Artículos 21 y 100 de la L. N° 2492 en las fases de: control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera v control diferido. La verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior".

Asimismo, de acuerdo a la R.D. N° 01-008-11 de 22 de diciembre de 2011, el procedimiento para la fiscalización posterior es la siguiente: a) Debe existir una Orden de Fiscalización, que debe ser notificada al operador o sujeto pasivo; b) previa la elaboración del Informe Técnico respectivo se proyectará la Vista de Cargo, conforme al art. 96-I de la L. N° 2492 que establece: "La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación..."; asimismo, el art. 104-I y IV de la Ley referida, determina que solo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, e investigación, efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente; así también señala que a la conclusión de la fiscalización se emitirá la Vista de Cargo correspondiente; y, c) La emisión de la Resolución Determinativa en previsión del art. 99-II de la L. N° 2492, la cual podrá determinarse en dos aspectos: en primer lugar si el operador no presenta descargos o éstos no cumplen con lo establecido en el art. 81 de la L. N° 2492, la Resolución Determinativa será emitida por el monto de la deuda tributaria consignada en la Vista de Cargo y la sanción por la conducta y, en segundo lugar si el sujeto pasivo o tercero responsable descargare o cumpliera con la Vista de Cargo, incluida la sanción por Omisión de Pago, se emitirá la Resolución Determinativa que establezca la inexistencia de la deuda tributaria.

Por otro lado el art. 35-c) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, señala que son nulos de pleno derecho los actos administrativos que hubiesen sido dictados prescindiendo total o absolutamente del procedimiento legalmente establecido; asimismo, los arts.



115-II y 119-II de la C.P.E., propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, que según el entendimiento asumido por la S.C. N° 2798/2010-R de 10 de diciembre es: "...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos".

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, este Tribunal concluye que la Administración Aduanera no cumplió con su facultad de fiscalización descrita precedentemente, no habiendo demostrado fehacientemente que el sujeto pasivo adecuó su conducta al ilícito de contrabando contravencional, pues con base en los antecedentes del caso, se establece que la Administración Aduanera tiene la facultad para controlar y verificar en forma posterior el despacho aduanero, la correcta aplicación de la normativa aduanera y demás disposiciones legales vinculadas a la importación y exportación de mercancías, en el presente caso, a través del procedimiento del Control Diferido Inmediato, sobre el caso el art. 48 del D.S. 27310, dispone que: "La Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 de la L. N° N° 2492 en las fases de: control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido. La verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no pueden ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior"; para el cumplimiento de dicha previsión, fue aprobado mediante Resolución de Directorio R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, el Procedimiento del Control Diferido, que como objetivo general establece: "Efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310 de las Declaraciones Únicas de Importación (DUI), Declaraciones Únicas de Exportación (DUE) y/o de otros regímenes aduaneros a nivel desconcentrado, presentadas o realizadas ante la Administración Aduanera, verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero"; y como uno de los objetivos específicos: "1. Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo, sean correctos, completos, exactos, conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento a las formalidades previas al despacho".

De la normativa glosada, se tiene que el objetivo del Procedimiento de Control Diferido, consiste únicamente en comprobar que los datos insertos en las DUI's y documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, por ello, al no haber dado inicio al Procedimiento de Fiscalización y notificación de la Orden respectiva para la comprobación de la contravención, se vulneró el derecho a la defensa y el debido proceso de la contribuyente, pues no se le brindó la oportunidad de que pueda presentar prueba de descargo, desconociendo las actuaciones previas a la emisión de la Resolución Sancionatoria que hubiese realizado la Administración Aduanera.

#### IV.3. Conclusión.

Por todo lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1261/2013 de 07 de agosto, resolviendo confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0137/2013 de 13 de mayo, disponiendo la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-080/2012 de 28 de septiembre, a efectos de que la Administración Aduanera una vez concluya el Procedimiento de Control Diferido, eleve el informe correspondiente y coordine el inicio de una Fiscalización mediante la respectiva Orden de Fiscalización, conforme dispone la normativa glosada en el acápite anterior, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 42 a 47 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1261/2013 de 07 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



181

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 16 a 22, interpuesta por Manuel Félix Sangüeza Guzmán en su condición de Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1250/2013 de 07 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Rosa Cecilia Vélez Dorado; la notificación y apersonamiento de la tercera interesada fs. 65 vta., y demás antecedentes del proceso.

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Solicitaron al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la verificación de autenticidad del certificado CM-PT-04-0098-2011, correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-2194, recibiendo como respuesta el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 que indica que el certificado antes referido no existe ni está registrado en los archivos de IBMETRO, advirtiendo así que el sujeto pasivo habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano (CTB).

Tomando en cuenta que el monto de los tributos es inferior al establecido por ley, consideraron la infracción como contravención tributaria y, en cumplimiento a la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprueba el Procedimiento de Control Diferido, pidieron a la Agencia Despachante de Aduana, mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012 de 25 de mayo, la presentación de la DUI 2011/543/C-2194; asimismo, solicitaron a IBMETRO la autenticidad del certificado CM-PT-04-0098-2011.

Del aforo realizado verificaron la falta del certificado medio ambiental emitido por IBMETRO e identificaron como persona sindicada a Carmen Rosa Mencía Lozada con número de identificación tributaria (NIT) 7919777015, tipificando la conducta como contrabando contravencional. En base al informe AN-UFIPR-I-085/2012 de 27 de septiembre y el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-048/2012 de 28 de ese mismo mes y año, emitieron la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 66/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera antes referida.

I.2. Fundamentos de la demanda

El demandante refuta la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de anular obrados hasta el acta de intervención contravencional, por cuanto alega que identificó los medios de prueba y/o mecanismos empleados para la comisión del contrabando contravencional, la sindicada y toda la información requerida razón por la cual apoyado en la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprobó el procedimiento de control diferido, logró establecer la existencia de la infracción aduanera en base al art. 85 de la L. N° 1990, art. 48 del D.S. N° 27310, art. 65, 81 y 148 del CTB y art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduana. En base a las facultades de control que posee, arguye que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto de una fiscalización y, que la norma no obliga a realizar una fiscalización previa para validar las conclusiones emergentes del control diferido porque existe la documentación y la normativa legal que espalda la sanción impuesta al sujeto pasivo.

Reconoce que la normativa referida al control diferido no menciona el procedimiento a seguir en caso de establecerse la existencia del ilícito de contrabando; empero, en aplicación del principio de jerarquía normativa establecida en el art. 5 de la L. N° 2492 correspondía aplicar la normativa referida a los casos de contrabando contravencional, siendo ese el procedimiento que aplicó al caso particular, siendo un error de la autoridad demandada pretender que se determine en una fiscalización posterior un hecho ya demostrado en control diferido regular; del mismo modo denuncia que es un error pretender que se concluya el proceso penal cuando el mismo no es para determinar la validez del certificado CM-PT-04-0098-2011.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda y, en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1250/2013 de 07 de agosto, en su mérito se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS N° 66/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por memorial cursante de fs. 28 a 31 vta., contestó en forma negativa a los términos de la demanda señalando que el demandante no enervó los argumentos expuestos por la AGIT. Y, luego de hacer la relación de antecedentes, indica que si bien el Procedimiento de Control Diferido Regular aprobado por RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando; sin embargo, el numeral 4, conclusión del Control Diferido Regular establece la remisión de informes a la Gerencia

Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión, por lo que sostiene que la entidad demandante debió ampliar la investigación a través una fiscalización aduanera posterior, al no haber actuado de esa manera no observó las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurriendo en vulneración al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, que conllevó la existencia de vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de intervención provocando su nulidad para que la administración aduanera, concluya el Procedimiento de Control Diferido y eleve informe para coordinar el inicio de la Fiscalización mediante una Orden conforme prevén los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

#### II.1. Petitorio.

En base a lo expuesto, pide se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa planteada, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1250/2013 de 07 de agosto.

Corrida en traslado la respuesta, la Gerencia Regional Potosí no presentó réplica a pesar de su notificación practicada el 26 de junio de 2014 (fs. 52).

Carmen Rosa Mencia Lozada -tercero interesado- a través de apoderada apoyó la decisión asumida por la AGIT señalando lo siguiente: 1) No se puede indicar que no presentó certificado medio ambiental o que éste sea falso porque no es ella quien las elabora sino funcionarios de IBMETRO junto a los técnicos que lo valoraron antes del levante de la DUI; 2) La DUI contiene todos los datos requeridos para el procedimiento de importación, no tiene errores de llenado, tachaduras, enmiendas o borrones conforme establece el art. 2-2 del D.S. N° 784 que modificó el art. 101 del D.S. N° 25870; 3) El informe de la Unidad de Fiscalización no determina que Eddy Mamani no era funcionario de IBMETRO en las fechas en las que fueron emitidas; y, 4) Los informes presentados no señalan que la DUI es o no válida porque no es su competencia determinar si es o no fidedigno el documento; añadiendo que mientras no se determine tal situación no se puede establecer como contrabando el vehículo automotor descrito en la DUI y el FRV (fs. 71 a 76 vta.).

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General -hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

1. Cursa Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-048/2012 de 28 de septiembre, que entre otros, identificó a la persona sindicada, así como los medios de prueba, la calificación del hecho y la presunta comisión de contrabando contravencional, otorgando tres días hábiles para la presentación de los descargos (fs. 51 a 58 del anexo 2); notificándose en tablero (fs. 59 del anexo 2).

2. Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS- N° 66/2012 de 27 de diciembre, que resolvió entre otros: 1.- Declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Carmen Rosa Mencia Lozada por el inciso b) del art. 181 del CTB, imponiendo la sanción de una multa igual al cien por ciento (100%) del valor de la mercancía objeto de contrabando; 2.- Instruir la ejecución tributaria por el monto de Bs. 87.548,00; y, 3.- Dispone que la administración proceda a la anulación de la DUI 2011-543-C-2194 del 18/11/2011 (fs. 2 a 6 del anexo 1); notificándose a la sindicada en el tablero de notificaciones (fs. 1 del anexo 1).

3. Contra la referida resolución sancionatoria Carmen Rosa Mencia Lozada interpuso recurso de alzada (fs. 8 a 10 del anexo 1); pronunciándose luego Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0135/2013 de 13 de mayo (fs. 70 a 75 vta. del anexo 1), que anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional, ordenando a la administración aduanera proceder a la notificación del Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-048/2012 de 28 de septiembre, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en contra del recurrente resguardando el debido proceso y la defensa.

4. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1250/2013 de 07 de agosto (fs. 116 a 125 del anexo 1), que resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0135/2013 de 13 de mayo, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-048/2012 de 28 de septiembre, instruyendo a la Administración Aduanera, concluir el Procedimiento de Control Diferido, eleve informe y coordine el inicio de una Fiscalización mediante una Orden de Fiscalización.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-048/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-048/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En Autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: “si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la L.G.A. (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se detecte la presunta existencia del ilícito del contrabando en el control diferido regular; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: “A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB – potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las

fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1250/2013 de 07 de agosto, es correcta.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 16 a 22, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional representada por Manuel Félix Sangüeza Guzmán; y, en consecuencia, MANTIENE firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1250/2013 de 07 de agosto.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



182

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, representada legalmente por Manuel Félix Sangüeza Guzmán, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 21, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1252/2013 de 07 de agosto, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 23; la respuesta de fs. 89 a 92 vta.; la notificación al tercero interesado de fs. 81, el memorial de réplica de fs. 97 a 99, renunciado el derecho a la dúplica, los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de Hecho de la Demanda.

Mediante nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO), informe sobre la autenticidad del Certificado N° CM-PT-04-00115-2011, correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-2336, solicitud que fue atendida mediante nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, en la cual se remitió el Informe N° IBMETRO-DML-INF 240/12, del Técnico de Meteorología Legal, que en lo sustancial indica que: "Los certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de nuestros archivos", evidenciando que la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L.", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI 2011/543/C-2336 de 10 de diciembre de 2011, presentó un Certificado Medioambiental no validado o presuntamente falso, habiendo el sujeto pasivo incurrido en el ilícito de Contrabando, tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492.

Por ello, en cumplimiento a la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprueba el procedimiento de Control Diferido, se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI 056/2012 de 28 de septiembre, calificando la conducta del importador Carmen Rosa Mencia Lozada, como Contrabando Contravencional, dictándose la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 054/2012 de 27 de diciembre, que resolvió declarar probada la comisión de contravención aduanera de Contrabando.

I.2. Fundamentos de la Demanda.

Con esa previa relación de antecedentes, la entidad demandante fundamenta su demanda señalando que:

La autoridad demandada determinó confirmar lo resuelto por la autoridad de alzada, disponiendo la anulación del Acta de Intervención emitida por la Administración Aduanera, con el argumento de que al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI 056/2012 de 28 de septiembre, en contra de Carmen Rosa Mencia Lozada, sin observar las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, se incurrió en vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, basándose específicamente en el art. 48 del D.S. N° 27310, el cual claramente señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases -entre otras- de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la AGIT no interpretó correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, siendo el procedimiento de control diferido regular totalmente válido, al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, habiendo el sujeto pasivo adecuado su conducta a lo establecido en el art. 181-b) de la L. N° 2492.

Añade que, la AGIT señala que la Administración de Aduana debe ampliar la investigación realizando la fiscalización posterior, para que diluciden por la vía que corresponda, las observaciones planteadas; al respecto, en el control diferido regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO que se encuentra en antecedentes, presentado como documento soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO central La Paz, además que el técnico firmante no se encontraba en funciones, careciendo dicho certificado de validez, no correspondiendo realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si IBMETRO creado por D.S. N° 26050 de 19 de enero de 2001, certificó que ese documento no es válido, no existe y que no cumple con los requisitos y procedimiento para la extensión del mismo y cuenta con diferentes observaciones que lo invalidan.

### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y se revoque la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1252/2013 de 07 de agosto y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0133/2013 de 13 de mayo, confirmando la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS N° 54/2012 de 27 de diciembre.

### II.-De La Contestación a la Demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, da respuesta a los fundamentos de la demanda en los siguientes términos:

El Procedimiento de control Diferido Regular, aprobado por RD 01-004-09, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando; sin embargo, su num. 4, Conclusión de Control Diferido Regular, señala: "...el Jefe de Unidad de Fiscalización Regional – Fiscalizador: ‘Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, siendo el objeto específico del Procedimiento de Control Diferido, comprobar que los datos declarados en las DUI's y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme lo establece la normativa aduanera y, conforme al art. 48 del D.S. N° 27310, la Aduana Nacional tienen facultades de control, en sus fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido; mientras que, la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de verificación posterior.

Añade que, el art. 49 del citado Decreto Supremo, indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la L. N° 2492, debiendo la Administración Aduanera ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que las observaciones se diluciden por la vía que corresponda.

Por ello, la Administración Aduanera, al iniciar un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, emitiendo la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, éste conlleva vicios de procedimiento desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones, debiendo la Administración Aduanera concluir el Procedimiento de Control Diferido y elevar el informe para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden de Fiscalización, conforme establecen los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310, línea asumida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, citando al efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0913/2013.

### II.3.-Petitorio.-

Por lo manifestado, concluye solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1252/2013 de 07 de agosto.

### II.4.- Del Tercero Interesado.

Mediante notificación que cursa a fs. 81, se advierte la legal citación de Carmen Rosa Mencia Lozada, en su calidad de tercero interesado, quien no se apersonó al presente proceso.

Asimismo, corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica (fs. 97 a 99) y renunciado el derecho a la dúplica, a fs. 102 se decretó "Autos para Sentencia".

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

1. Cursa a fs. 22 del Anexo I, nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 de 06 de junio, por la cual el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, solicitó a IBMETRO certificación de autenticidad 77 DUI's, entre ellas la DUI C-2336.

2. Dicha solicitud fue respondida por nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, mediante la cual el Instituto Boliviano de Metrología informa que luego de realizar la revisión en los archivos de Certificados Medioambientales emitidos en la oficina Central, oficinas regionales Cochabamba y Oruro, concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados recibidos, los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, además de que los funcionarios que los firman, no se encontraban prestando funciones en las fechas indicadas de emisión (fs. 25 y 26 a 32 del Anexo I).

3. Luego, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, con base en el Informe AN-UFIPR-I-093/2012 de 27 de septiembre, emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-056/2012, notificada al sujeto pasivo Carmen Rosa Mencia Lozada el 24 de octubre de 2012, estableciendo indicios de contravención tributaria por contrabando, por la inexistencia del certificado medioambiental emitido por IBMETRO, efectuando un cálculo preliminar de tributos aduaneros de UFV's 8.944,81.-, otorgándole un plazo de tres días para la presentación de descargos (fs. 60 a 68 del Anexo I).

4. De fs. 75 a 79 del Anexo I, cursa la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS – 54/2012 de 27 de diciembre, por la cual la entidad demandante determinó declarar probada la comisión de la contravención aduanera de Contrabando, en contra de Carmen Rosa Mencia Lozada, al no existir mercadería comisada, conforme en los arts. 160-4 y 181-b) de la L. N° 2492, se dispuso en sustitución el pago del 100% del valor de la mercancía, que asciende a la suma de Bs 73.929.00.- disponiendo la anulación de la DUI C-2336 de 10 de diciembre de 2011, como también la remisión de antecedentes al Ministerio Público por la presunta comisión del delito de falsificación de documentos.

5. Contra dicha Resolución Sancionatoria, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0133/2013 de 13 de mayo, que dispuso Anular la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS – 054/2012, debiendo la Administración Aduanera, emitir orden de fiscalización conforme establece el art. 48 del D.S. N° 27310 y la R.D. N° 01-004-09, en resguardo del derecho a la defensa y el debido proceso.

6. Contra la determinación de la ARIT Chuquisaca, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, interpuso recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1252/2013 de 07 de agosto, la cual resolvió confirmar la Resolución de Alzada; consiguientemente se anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-056/2012, debiendo dicha Administración concluir el Procedimiento de Control Diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una Fiscalización.

#### IV. Análisis de la Problemática Planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-056/2012, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 dispone que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-056/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### IV.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la

tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### VI.2. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera; y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido mediante RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 10 del Anexo II).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis (fs. 12 del Anexo II).

El punto 4 de la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador; sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. de dicha Resolución de Directorio, prevé: "Si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la L.G.A. (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) de la L. N° 2492.

Consecuentemente, bien es cierto que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. de la de la RD 01-004-09, señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del DS 27310, faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492– potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.



En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos.

#### IV.3. Conclusión.

Por todo lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1252/2013 de 07 de agosto, resolviendo confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0133/2013 de 13 de mayo, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 21, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1252/2013 de 07 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.

### VOTO DISIDENTE

La Magistrada Dra. Rita Susana Nava Duran, presenta su voto disidente a la Sentencia N° del Expediente N° 1029/2013 que declara IMPROBADA la demanda de la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Feliz Sangüesa Guzmán contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, según los siguientes fundamentos:

#### 1. Fundamentación del voto disidente.

Lamentando no compartir el criterio mayoritario de los magistrados del Tribunal Supremo, seguidamente se fundamenta el voto disidente en los siguientes términos:

1. Conforme al objeto de controversia que se refiere a: "Si el art. 48 del D. S. N° 27310 faculta a la Administración de Aduana a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece validar las conclusiones del procedimiento de control posterior regular, con un proceso de fiscalización, sobre todo si se ha determinado que la DUI no cuenta con los documentos de soporte válidos, al no existir certificaciones medioambientales y si existe o no en el control diferido un procedimiento en caso que se determine la existencia del ilícito de contrabando contravencional", en el caso del Exp. 944/2013, se ha motivado de la siguiente forma:

a) En el presente caso, se debe realizar una revisión de la normatividad vigente para resolver el presente caso, con ese objetivo se tiene que el art. 181 último párrafo del Cód. Trib., claramente determina que: "Cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de contrabando, sea igual o menor a UFV's 50.000 (Cincuenta Mil Unidad de Fomento de Vivienda), la conducta se considerará contravención tributaria debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el Capítulo III del Título IV del presente Código (con las modificaciones de la Ley 100 de 4 de abril de 2011), de tal forma que en los casos prescritos en el art. 181 del Cód. Trib., cuando el valor del tributo omitido alcance hasta 50.000 UFV se debe seguir el procedimiento prescrito en el Capítulo III del Título IV del código tributario referido al sumario contravencional. Por otro lado, la RND N° 01-004-09, en el num. 4 (Conclusión del Control Diferido Regular) subnumeral 2 señala: "Si durante el control diferido, se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establece el art. 160-5 y 6 del Cód. Trib., el art. 186 de la L.G.A. y el Anexo de Clasificación de Contravenciones y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y los remite conjuntamente con el expediente a la Unidad Legal para la aplicación de sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de procesamiento de contravenciones Aduaneras", de modo tal que en la RND N° 01-004-09 incluye como contravenciones aduaneras a ser procesadas mediante sumario contravencional, las señaladas en el art. 160 numerales 5 y 6 (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), las dispuestas en el 186 de la L.G.A. y el Anexo de Clasificación de Contravenciones y Graduación de Sanciones. Y por otro lado, la misma RND N° 01-004-09 en el numeral 4 (Conclusión del Control Diferido Regular) subnumeral 3, dispone: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados efectuados producto de la fiscalización", es decir se prevé un procedimiento de fiscalización posterior pero para los casos no previstos en el art. 160-5 y 6 (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), las dispuestas en el 186 de la L.G.A., el Anexo de Clasificación de Contravenciones y Graduación de Sanciones y los dispuestos en el art. 181 del Cód. Trib.

b) En el presente caso, conforme al Acta de Intervención Contravencional ANGRPTS-

UFIPR-AI-031/2012 de 28 de septiembre de 2012 (fs. 51 a 58 del Anexo Administrativo 2) se inició control diferido regular porque se habría incurrido en el ilícito de contrabando contravencional al no alcanzarse los 50.000 UFV del valor tributo omitido del valor de la mercancía, tipificado en el art. 181-b) del Cód. Trib., que dispone: "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: ... b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales" y la comisión del tipo de contrabando contravencional antes indicada, fue ratificado en la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS- 56/2012 de 27 de diciembre de 2012, de tal modo que al presumirse comisión de contrabando tipificado en el art. 181-b) del Cód. Trib. y que el valor del tributo omitido de la mercancía se encontraba dentro del rango de los 50.000 UFV, se debía seguir directamente el proceso prescrito en el art. 181 último párrafo del Cód. Trib., es decir el dispuesto en el art. 168 del Cód. Trib., que determina: "I. Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención. Al ordenarse las diligencias preliminares podrá disponerse reserva temporal de las actuaciones durante un plazo no mayor a 15 días. El cargo será notificado al presunto responsable de la contravención, a quien se concederá un plazo de 20 días para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho. II. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, sin que se hayan aportado pruebas, o compulsadas las mismas, la Administración Tributaria deberá pronunciar resolución final del sumario en el plazo de los 20 días siguientes. Dicha Resolución podrá ser recurrible en la forma y plazos dispuestos en el Título III de este Código. III. Cuando la contravención sea establecida en acta, ésta suplirá al auto inicial de sumario contravencional, en la misma deberá indicarse el plazo para presentar descargos y vencido éste, se emitirá la resolución final del sumario. IV. En casos de denuncias, la Administración Tributaria podrá verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo o tercero responsable, utilizando el procedimiento establecido en el presente artículo, reduciéndose los plazos a la mitad".

c) En conclusión en el caso de análisis, no interesa si se infringió o no el art. 48 del D.S. N° 27310 y si existía un supuesto vacío en cuanto al procedimiento a seguir en el caso de contrabando contravencional en la RND N° 01-004-09, cuando el art. 181 último párrafo del Cód. Trib., era claro en cuanto al procedimiento a seguir en caso de contrabando contravencional cuando alcance los 50.000 UFV del tributo omitido del valor de la mercancía que era el dispuesto para sumario contravencional, conforme a lo dispuesto en el art. 168 del Cód. Trib. De acuerdo, al razonamiento anterior, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1224/2013 de 29 de julio del 2013, obró correctamente al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT/CHQ/RA 0102/2013 de 06 de mayo de 2013 que anulaba obrados hasta el acta de intervención contravencional, empero confundió el procedimiento a seguir, por ello corresponde declarar improbadamente la demanda y corregir de oficio el procedimiento a seguir.

2. Igualmente en la Sentencia N° 452/2015 del de octubre de 2015, donde se ha presentado disidencia, con relación al punto de controversia referido a: "Si los funcionarios de la UTISA que elaboraron el Acta de Intervención, incumplieron o no con el procedimiento de importación de consumo previsto en la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 y Exp. 1029/2013. Contencioso Administrativo. Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria. Voto Disidente. N° 30 /2017 debieron notificar o no al declarante importador el Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor", ha realizado la siguiente fundamentación de sustento de la disidencia:

a) Para resolver el objeto de controversia planteado se debe inexcusablemente referirse a las normas que se cuestionan de infringidas, con ese objetivo se tiene que la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 establece los trámites y formalidades previas para el régimen aduanero de importación para el consumo, que de forma resumida incorporaba el siguiente procedimiento: a) Transmisión electrónica de datos de la Declaración Única de Importación; b) El Sistema Informático de la Aduana Nacional valida los datos para aceptar o no la Declaración Única de Importación; c) Corrección de datos de Declaración Única de Importación o desistimiento si correspondiere; d) Pago de Tributos aduaneros; e) Determinación del canal de la Declaración Única de Importación (Amarillo, Verde, Rojo); f) Examen Documental y Físico; g) En caso de existir observaciones se facciona Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor; h) Si el Declarante no acepta los resultados del Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor debe presentar su impugnación dentro del plazo de 5 días; i) Si el Declarante acepta los resultados del Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor, paga los tributos respectivos dentro del plazo de 3 días; j) Si se ha observado la Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor se puede presentar descargos hasta antes de la Resolución Administrativa; 1) En caso de no aceptación del Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor para el levante de la mercancía puede presentar garantías; y m) Levante de la mercancía. En el análisis de normas se debe considerar también que el D.S. N° 25567 de 05 de noviembre de 1999 (Reglamento de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros) que en su art. 1 establece que la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros (UTISA) tiene por objeto efectuar el control por sustitución temporal y sorpresiva a los funcionarios responsables de la Aduana Nacional, a efectos de comprobar la correcta aplicación de la normativa aduanera, desarrollando a este fin planes, estrategias, métodos y sistemas de seguimiento, inspección y control del desenvolvimiento aduanero, en la mismo Decreto Supremo en su art. 5 sobre las competencias de la Unidad se dispone que: "La Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros, (UTISA), tiene competencia como organismo operativo especializado para ejercer el control de gestión por sustitución temporal y sorpresiva sobre todas las reparticiones o unidades orgánicas que integran la Aduana Nacional. La Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros podrá actuar ante terceros, por efecto de la sustitución temporal, con las mismas facultades y atribuciones establecidas para los sustituidos". De tal forma que Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros, (UTISA) tiene por objeto efectuar el control por sustitución temporal y sorpresiva a los funcionarios responsables de la Aduana Nacional, a efectos de comprobar la correcta aplicación de la normativa aduanera y para el cumplimiento de este objeto tiene la competencia de ejercer el control de gestión por sustitución temporal y sorpresiva sobre todas las reparticiones o unidades orgánicas de la Aduana Nacional con las mismas atribuciones de la unidad intervenida y debiendo seguir el procedimiento determinado en la Ley.

b) En el caso de autos, en el despacho aduanero de consumo presentado por la Agencia Despachante de Aduanas Bona Fide S.R.L. siendo el importador Roberto Vladimir Sandoval Rios de Exp. 1029/2013. Contencioso Administrativo. Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria. Voto Disidente. N° 30 /2017 una Camioneta MAZDA, tipo B2300, modelo 2006 de la DUI C-9430, fue determinado a canal rojo y se asignó el despacho al funcionario aduanero Juan Antonio Gutierrez Vacaflor y a la intervención de funcionarios de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros se faccionó la Acta de Intervención Contravencional AN-UTIPC-AIC 008/09 de 18 de agosto de 2009 emitida por Inspectores de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros, habiéndose suspendido el procedimiento aduanero correspondiente y posteriormente se expidió, Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/ 165/09 de 22 de septiembre de 2009.

c) Con los anteriores, antecedentes se evidencia que el procedimiento aduanero de consumo fue suspendido y se dictó Acta de Intervención Contravencional AN-UTIPC-AIC 008/09 de 18 de agosto de 2009 emitida por Inspectores de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros y posteriormente se emitió Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/ 165/09 de 22 de septiembre de 2009, empero como en el caso se autos se cuestiona si el procedimiento seguido por funcionarios de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros se ajusta al previsto en la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005, se debe tener presente que la citada Resolución de Directorio establece el trámite y formalidades previas para el régimen aduanero de importación para el consumo, sin embargo no preveía explícitamente un procedimiento para el caso de contravenciones aduaneras y por ello en el numeral V inc. B subinciso 2.19 de la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 determina que: " Cuando exista comisión de delitos aduaneros o contrabando contravencional, elabora el acta de intervención y la remite conjuntamente al Expediente de Reconocimiento al Administrador de Aduanas, para que este inicie el proceso administrativo en caso de contrabando contravencional o ponga en conocimiento del fiscal adscrito a la Aduana Nacional, el ilícito en caso de delitos aduaneros...", de tal forma que el procedimiento al que se remite la RD 01-031-05 es el dispuesto en el art. 168 del Cód. Trib. que dispone: "I. Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención. Al ordenarse las diligencias preliminares podrá disponerse reserva temporal de las actuaciones durante un plazo no mayor a 15 días. El cargo será notificado al presunto responsable de la contravención, a quien se concederá un plazo de 20 días para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho. II. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, sin que se hayan aportado pruebas, o compulsadas las mismas, la Administración Tributaria deberá pronunciar resolución final del sumario en el plazo de los 20 días siguientes. Dicha Resolución podrá ser recurrible en la forma y plazos dispuestos en el Título III de este Código. III. Cuando la contravención sea establecida en acta, ésta suplirá al auto inicial de sumario contravencional, en la misma deberá indicarse el plazo para presentar descargos y vencido éste, se emitirá la resolución final del sumario. IV. En casos de denuncias, la Administración Tributaria podrá verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo o tercero responsable, utilizando el procedimiento establecido en el presente artículo, reduciéndose los plazos a la mitad", de tal forma que el Exp. 1029/2013. Contencioso Administrativo. Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria. Voto Disidente. N° 30 /2017 procedimiento a seguir en caso de contravención aduanera, como en el presente caso, es la emisión del Auto Inicial de Sumario Contravencional o Acta de Infracción, que se notifica importador o declarante y se abre término probatorio de 20 días concluido el mismo se emite Resolución Final de Sumario Contravencional y a esta resolución se pueden interponer los recursos administrativos de Ley.

d) En el presente caso en conclusión no se siguió el procedimiento determinado en el art. 168 del Cód. Trib. y al cual se refería el Numeral V inc. B subinciso 2.19 de la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005, siendo procedente declarar probada esta pretensión del demandante no habiendo los funcionarios de la UTISA que elaboraron el Acta de Intervención, seguido el procedimiento para contravención aduanera previstos al que se remitía la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 y en este caso tampoco era necesario notificar al declarante o importador el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor que era para un procedimiento regular de importación de consumo.

## 2. Fallo que debe tener la Sentencia.

En base a la fundamentación jurídica y de hecho precedente, la Magistrada que firma al pie, considera que el fallo de la sentencia debe reconducir el procedimiento a seguir en caso de contrabando contravencional en los casos previstos en el art. 181 del Cód. Trib. y seguir el procedimiento a que remite dicho artículo que es el previsto en el art. 168 (Sumario Contravencional) del Cód. Trib.

Fdo. Dra. Rita Susana Nava Durán.

Sucre, 23 de marzo de 2013.



183

**Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante vía fax de fs. 1 a 12 y en original a fs. 18 a 23 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1229/2013 de 29 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 53 a 57 vta., la réplica de fs. 80 a 81 vta., subsanada por escrito de fs. 88; dúplica de fs. 92 a 93 vta., la notificación al tercero interesado de fs. 75; antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz I del SIN (en adelante Administración Tributaria), expresa que se evidenció que el contribuyente incumplió el deber formal relacionado con la "Habilitación de los Libros de Ventas de acuerdo a lo establecido en norma específica" (sic), correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio y julio a diciembre de 2007, por lo cual el 08 de octubre de 2012, se labraron 07 Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 51509, 51510, 51511, 51512, 51513, 51514 y 51515, que sancionaron al contribuyente con una multa de 500.- UFV's cada una, del mismo modo mediante Acta por Contravención Tributaria Vinculada al Procedimiento de Determinación N° 51523, se sancionó al contribuyente con 500.- UFV's, por incumplir con el correcto registro de las transacciones efectuadas por ingresos en el Libro de Ventas IVA, correspondiente al periodo fiscal agosto de 2007, incurriendo en la misma omisión en los periodos enero, febrero, marzo, junio, julio, septiembre, noviembre y diciembre de 2007, constituyendo los mismos en incumplimiento al deber formal, por ello, el 08 de octubre de 2012, se labraron 8 Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N°. 51524, 51525, 51592, 51593, 51594, 51595 y 51596, que sancionaron al contribuyente con 500.- UFV's cada una.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, arguye que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria no tomó en cuenta la argumentación realizada por la Administración Tributaria con relación a la supuesta prescripción de las Actas de Contravención Tributaria, pues el 09 de julio de 2012, se notificó personalmente al contribuyente con la Orden de Verificación N° 2012OVE00031 de 06 de ese mes y año, emplazándosele a que presente documentación específica, entre ellas, Libros de Compras IVA y Libros de Ventas IVA, constatándose que los libros de ventas fueron habilitados sin estar notariados y el contribuyente registró erróneamente los datos e importes reales de varias facturas de compras, por ello se labraron las Actas de Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación antes mencionado, en virtud a lo dispuesto por el art. 70.4 de la L. N° N° 2492, que estipula la obligación del sujeto pasivo de respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, que deben registrarse conforme se establece en las Resoluciones Administrativas N° 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999 y N° 05-0162-98 de 28 de julio de 1998; es decir, encuadrados, foliados y antes de su utilización autorizados por Notario de Fe Pública.

Agrega que, la AGIT no tomó en cuenta el art. 62-I de la L. N° 2492, que establece la suspensión de 6 meses cuando se notifica al contribuyente con la orden de verificación, habiendo la Administración Tributaria ejercido no sólo la acción de verificación sino la intención de cobro, desde el momento de la notificación al contribuyente con la orden de notificación, produciéndose la suspensión del curso de la prescripción, aplicando de manera extensiva y por analogía los arts. 8-III y 61.1 de la L. N° 2492 y no desde la fecha de notificación con la Resolución determinativa como dispone el art. 61 inc. a) de la misma Ley, cita al efecto la Sentencia 013/2013 de 06 de marzo emitida por esta Sala Plena.

Añade que, se vulneró el art. 59-I-3 y II de la L. N° 2492, ya que el cómputo de la prescripción para determinar tributos y sancionar contravenciones tributarias verificadas dentro del procedimiento determinativo por los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2007, comenzó a computarse desde el 01 de enero de 2008, prescribiendo esta acción a los 5 años, la fecha límite para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones se cumplía el 31 de diciembre de 2012, y al haberse notificado la R.D. 769/2012 de 28 de diciembre, la prescripción fue interrumpida de conformidad a lo dispuesto por el art. 61-a) de la L. N° 2492, iniciando con ello un nuevo cómputo.

Manifiesta que, en atención de la supremacía constitucional, corresponde la aplicación del art. 324 de la C.P.E., que establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado, solicitando se consideren las SS.CC. Nos. 76/05-R y 1426/05-R,

como la 1110/20002, referidas a la supremacía constitucional y su eficacia plena en el tiempo, indicando que la autoridad demandada no interpretó la norma aplicable al caso concreto desde y conforme a la Constitución, habiendo demostrado que la Ley Fundamental vigente, no reconoce la prescripción de las obligaciones tributarias ni económicas del Estado.

### I.3. Petitorio.

Concluyen solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1229/2013 de 29 de julio, y en consecuencia, se declare firme y subsistente en su totalidad la R.D. N° 000769/2012 de 21 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 10 de julio de 2014, que cursa de fs. 53 a 57 vta., señalando que, no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

De la revisión de antecedentes se estableció que el 09 de julio de 2012, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con la Orden de Verificación N° 2012OVE00031, modalidad verificación específica de los hechos y/o elementos relacionados con la correcta determinación del IUE, por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2007, por ello, mediante Requerimiento N° 00111728 solicitó documentación de respaldo, habiendo el 08 de octubre de 2012 emitido las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 51509, 51510, 51511, 51512, 51513, 51514, 51516, 51517, 51518, 51519, 51520 y 51521, que establecieron el incumplimiento del deber formal de habilitación del Libro de Ventas y Compras IVA, por los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2007; asimismo, se labraron las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51523, 51524, 51525, 51592, 51593, 51594, 51595 y 51596, que establecieron el incumplimiento del deber formal de registro en el Libro de Ventas y Compras IVA, afectando los periodos fiscales de enero, febrero, marzo, junio, julio, agosto, septiembre y noviembre de 2007.

Bajo ese contexto, indica que según las modificaciones introducidas por las Leyes N° 291 y 317 al art. 60 de la L. N° 2492, el término de la prescripción en materia de contravenciones se computará a partir del año siguiente a la fecha en que se cometió la misma, es así que, en el presente caso siendo que las contravenciones corresponden a periodos de enero a septiembre y noviembre de 2007, calificados de forma mensual por la Administración Tributaria, el término de la prescripción para imponer sanciones se habría iniciado el 01 de enero de 2008, debiendo concluir el 31 de diciembre de 2011, al respecto se tiene que se notificó con el inicio de la verificación el 09 de julio de 2012 y con la Resolución Determinativa el 28 de diciembre de ese año, cuando ya se encontraba prescrita la facultad y/o acción de la Administración Tributaria para imponer sanciones, por lo que no corresponde aplicar ninguna de las causales establecidas en los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492.

Añade que, en el hipotético caso de que el término de la prescripción se hubiera suspendido por 6 meses a partir de la notificación con la Orden de Verificación, se tiene que la Resolución determinativa que imponga la sanción tendría que haber sido notificada hasta el 31 de julio de 2012; empero, fue notificada el 31 de diciembre de ese año, cuando ya estaba prescrita la facultad de la Administración Tributaria para imponer sanciones por las contravenciones contenidas en las Actas antes referidas.

### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se la declare improbada la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1229/2013 de 29 de julio.

### III.- Del Tercero Interesado.

Mediante notificación que cursa a fs. 75, se advierte la legal citación de José Antonio Ross Mollard, en su calidad de tercero interesado, quien no se apersonó al presente proceso.

Asimismo, corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica y consiguiente dúplica, disponiéndose a fs. 95, "Autos para Sentencia

### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

Cursa a fs. 04 del Anexo II, Orden de Verificación 2012OVE00031 de 06 de julio de 2012, a efectos de la verificación de los hechos y/o elementos relacionados con la correcta determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IU), de los periodos fiscales enero a diciembre de 2007, la cual fue notificada al contribuyente Jorge Antonio Ross Mollard, el 09 de julio de 2012, al efecto, mediante Requerimiento N°11728 de la misma fecha, se solicitó al contribuyente documentación referida a los Comprobantes de los ingresos y egresos con respaldo (fs. 09 del Anexo II).

Posteriormente, Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, el 08 de octubre de 2012, labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 51509, 51510, 51511, 51512, 51513, 51514, 51515, 51516, 51517, 51518, 51519, 51520 y 51521, por la contravención de los arts. 70.4 de la L. 2492, 89 de la RA 05-0043-99 y 3.2 de la RA 05-0162-98, de los periodos fiscales de enero a diciembre, respectivamente, aplicando una sanción de 500.- UFV's, para cada periodo fiscal (fs. 11 a 23 del Anexo II).

Del mismo modo, a fs. 04 del Anexo II, cursa el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51523, por el registro erróneo de los importes reales de las facturas de ventas Nos. 415 y 419 del periodo agosto de 2007, correspondiendo una multa de 500.- UFV's; asimismo, cursan las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 51524, 51525, 51592, 51593, 51594, 51595, 51596 y 51597 por el registro erróneo de los datos e importes reales de varias facturas de compras, de los

periodos fiscales enero, febrero, marzo, junio, julio, septiembre, noviembre y diciembre de 2007, respectivamente (fs. 26 a 32 del Anexo II) y finalmente el Acta 51598, por el incumplimiento en la entrega de toda la información y requerida por la Administración Tributaria, sancionando al contribuyente con una multa de 1.500.- UFV's (fs. 34 del Anexo II).

La Administración Tributaria el 24 de octubre de 2012, emitió la Vista de Cargo Cite: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00782/2012, estableciendo en virtud al proceso de verificación realizado, una deuda tributaria más el importe de la sanción, sobre base cierta por el IUE de la gestión 2007, por un monto de 232.594.- UFV's, importe que incluye el impuesto omitido, multa por incumplimiento de deberes formales y sanción preliminar por la conducta (fs. 448 a 455 del Anexo IV), luego el 28 de noviembre de 2012, la Gerencia Distrital La Paz del SIN, notificó al contribuyente Jorge Antonio Ross Mollard, con la R.D. N° 00769/2012 de 21 de diciembre, resolvió determinar de oficio y sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente, que ascienden a un total de 131.619.- UFV's, correspondientes a la deuda tributaria por el IUE de los periodos fiscales enero a diciembre de 2007; sancionando con una multa igual al 100% del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, cuyo importe es de 85.335.- UFV's; sanción por incumplimiento al deber formal relacionado a la entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración, con una multa de 1.500.- UFV's; además de multas por 500 UFV's cada una, establecidas en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 51509, 51510, 51511, 51512, 51513, 51514, 51516, 51517, 51518, 51519, 51520 y 51521; 51523, 51524, 51525, 51592, 51593, 51594, 51595 y 51596 (fs. 1 a 11 del Anexo I).

La referida Resolución Determinativa, fue recurrida en Alzada por el sujeto pasivo (fs. 35 a 49 del Anexo I), mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0609/2013 de 13 de mayo (fs. 124 a 141 del Anexo I), mediante la cual se revocó parcialmente la R.D. N° 00769/2012, dejando sin efecto las multas por un monto de 10.000.- UFV's, correspondientes a incumplimiento de deberes formales establecido por Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 51509, 51510, 51511, 51512, 51513, 51514, 51516, 51517, 51518, 51519, 51520 y 51521; 51523, 51524, 51525, 51592, 51593, 51594, 51595 y 51596; aspecto que fue recurrido en Jerárquico por la Administración Tributaria mediante memorial que cursa de fs. 160 a 163 del Anexo I, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1229/2013 de 29 de julio (fs. 182 a 195 del Anexo I), la cual confirmó la Resolución del Recurso de Alzada en su totalidad, siendo objeto de la presente demanda contencioso administrativa.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: 1) si la autoridad demandada realizó una interpretación errada del art. 62-I de la L. N° 2492, al no considerar que la notificación con la Orden de Verificación, suspendió por seis meses el curso de la prescripción; y, 2) si corresponde la aplicación del art. 324 de la C.P.E., que establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado, aspecto omitido por la AGIT, que debió ser aplicado en atención al principio de supremacía constitucional.

#### V.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que pudiesen ejercer los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, así el art. 778 del CPC, establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Aduanera; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### V.2. De la suspensión del término de la prescripción, con la notificación con la Orden de Verificación.

Respecto de que si una Orden de Verificación tiene efecto interruptivo del curso normal de la prescripción para las operaciones de determinación impositiva del SIN, es necesario referir que el procedimiento de determinación aplicado por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, se encuentra regulado por los arts. 29 y 32 del D.S. N° 27310 y que este último artículo determina que dicho procedimiento se inicia con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una Orden de Verificación, acto administrativo que establece la diferencia con el proceso de fiscalización que se inicia con la notificación de una Orden de Fiscalización, conforme dispone el art. 104-I de la L. N° 2492; en los hechos fue ésta la razón para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria asuma el convencimiento de que la suspensión del término de prescripción prevista el art. 62-I de la L. N° 2492, es aplicable únicamente ante la notificación con el inicio de la Orden de Fiscalización, pues en la Resolución Jerárquica impugnada refiere que: "...en el hipotético caso de que el término de la prescripción se hubiera suspendido por seis meses a partir de la notificación de la Orden de Verificación, lo que cabe aclarar, no es posición de esta instancia jerárquica...", sin emitir mayor fundamentación al respecto.

En ese contexto, el art. 59-I-1 de la L. N° 2492, señala que las acciones de la administración tributaria prescribirán a los cuatro años sea para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; estableciendo en su art. 60 que el término de la prescripción se computará desde el 01 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

De igual forma el art. 61-a) de la L. N° 2492, prevé la interrupción de la prescripción con la notificación de la resolución determinativa, sin diferenciar que dicha resolución sea emergente de una orden de verificación o fiscalización; máxime, cuando los procedimientos utilizados para determinar la Orden de Fiscalización y la Orden de Verificación son realizados con las mismas fases, etapas, métodos y trámites; en consecuencia, si ambos procedimientos concluyen con el pronunciamiento de una Resolución Determinativa que interrumpe la prescripción, no es posible colegir que la notificación con la Orden de Verificación no pueda suspender el cómputo de la prescripción.

A su vez, el art. 62-I de la L. N° 2492, establece que el curso de la prescripción se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, iniciándose este cómputo en la fecha de notificación respectiva y se extiende por seis meses; si bien esta normativa hace referencia simplemente a la suspensión del curso de la prescripción con la notificación de Orden de Fiscalización; sin embargo, ello no imposibilita que esta suspensión también sea aplicada al procedimiento utilizado en la Orden de Verificación, en previsión del art. 8-III de la L. 2492, que claramente señala que para llenar los vacíos legales se aplicará la analogía, por lo que existiendo un vacío jurídico en la aplicación de la suspensión de la prescripción en cuanto a la notificación con la Orden de Verificación, es aplicable por analogía lo prescrito en el art. 62-I de la señalada Ley; considerando que el procedimiento que se utiliza tanto en la Orden de Fiscalización, como en la Orden de Verificación, es el mismo y en ambos casos se concluye con la emisión de la Resolución Determinativa, como se señaló precedentemente.

Por otro lado, si bien los arts. 31 y 32 del D.S. N° 27310, establecen los requisitos para el inicio de los procedimientos de determinación total y parcial así como el de verificación y control de elementos, hechos y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe pagado o por pagar de impuestos, estableciendo que los mismos se iniciaran con la notificación al sujeto pasivo o sujeto responsable con la Orden de Fiscalización y Orden de Verificación, respectivamente; empero, no debe perderse de vista que ambos procedimientos concluyen en la determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración Tributaria, tal cual lo establece el art. 29 del mismo D.S., cuando señala: "La determinación de la deuda tributaria por parte de la administración se realizará mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el servicio de impuestos nacionales, que por su alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos, se clasifican en: a) Determinación total que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal. b) Determinar parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más periodos, c) Verificación y control puntual de los elementos, hechos, transaccionales económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar...".

Por lo que, si bien existe diferenciación de terminología entre lo que es la fiscalización y verificación; sin embargo, se concluye nuevamente que el procedimiento utilizado para emitir la Resolución Determinativa es el mismo.

Con base en la normativa glosada precedentemente, se puede establecer claramente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria realizó una interpretación errónea del art. 62 de la L. N° 2492, al establecer que la prescripción se suspende únicamente con la notificación de inicio de fiscalización individualizada al contribuyente, dejando de lado el art. 8.III de la normativa señalada, referida a la aplicación de la analogía en los casos de existir vacíos legales, como ocurrió en el presente caso.

Así analizados los hechos que motivan el presente litigio, se tiene que en el caso de autos, las contravenciones corresponden a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2007, los cuales fueron calificados de forma mensual por la Administración Tributaria, por lo que, en aplicación del 154-I de la L. N° 2492, que establece: "La acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo"; a su vez el citado art. 59-I-1 de la misma Ley, señala que las acciones de la administración tributaria prescribirán a los cuatro años sea para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; estableciendo en su art. 60, que el término de la prescripción se computará desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo, entonces, el término de prescripción se habría iniciado el 01 de enero de 2008, concluyendo el mismo el 31 de diciembre de 2011.

Así, de los datos descritos en el Acápite IV de la presente Sentencia, se tiene que la Orden de Verificación 2012OVE00031 de 06 de julio de 2012, fue notificada al contribuyente Jorge Antonio Ross Mollard, el 09 de julio de 2012; es decir, cuando la facultad de la Administración Tributaria para imponer sanciones, ya se encontraba prescrita, por lo que no resulta relevante aplicar al presente caso las causales de suspensión del curso de la prescripción previstas en el art. 62 de la L. N° 2492, pues –se reitera–, la Orden de Verificación 2012OVE00031, fue notificada pasados los cuatro años que prevé el art. 59 de dicha Ley.

V.3. Respecto a la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico causado al Estado, establecido en el art. 324 de la C.P.E.

Con relación al último aspecto en debate, que refiere la conculcación del art. 324 de la CPE, de su interpretación se concluye que esta previsión se encuentra directamente relacionada con la Responsabilidad por la Función Pública, por actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial, en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990 (Ley de Administración y Control Gubernamentales); por consiguiente, no corresponde su aplicación al caso concreto, máxime si el propio Órgano Legislativo al promulgar la L. N° 291 de 22 de diciembre de 2012, reconoció el instituto de la prescripción al modificar los arts. 59, 60, 154 y 70-8 de la L. N° 2492; consiguientemente, la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria, no se ajusta a lo establecido por el art. 324 de la C.P.E.

V.4. Conclusión.

Del análisis precedente este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada, si bien efectuó una interpretación errónea del art. 62 de la L. N° 2492; sin embargo, no resulta relevante aplicar al presente caso las causales de suspensión del curso de la prescripción previstas en dicha norma, ya que –como se precisó en el acápite

anterior-, la Orden de Verificación 2012OVE00031, fue notificada pasados los cuatro años que prevé el art. 59 de dicha Ley; por lo que corresponde confirmar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1229/2013 de 29 de julio, aunque con distinto fundamento, el cual debe ser observado por la autoridad demandada al momento de resolver problemáticas análogas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante vía fax de fs. 1 a 12 y en original a fs. 18 a 23 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales y; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1229/2013 de 29 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; empero, con los fundamentos expuestos en la presente Sentencia.

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



184

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 22 planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1254/2013, emitida el 07 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 28 a 31 vta., réplica de fs. 55 a 56 vta., dúplica a fs. 59 y vta., notificación a Carmen Rosa Mencia Lozada en su condición de tercer interesado de fs. 122, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que se efectuó la verificación de la Factura de Reexpedición N° 160618 emitida por Importaciones y Exportaciones "Belezas Limitada", fue cotejada y revisada en el sistema "INFOEX, resultando que no existía observación alguna, También se realizó la verificación del Manifiesto Internacional de Carga MIC/ DTA N° 21242679 en el Sistema SIDUNEA, sin que exista observación alguna y se procedió a la decodificación del VIN: JNBMKB21200H00148, efectuando la consulta en la página web correspondiente, resultando que los vehículos de origen japonés no pueden ser decodificados en vista que los decodificadores con los que cuenta la Aduana Nacional solo muestran resultados parciales.

Añadió que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00114-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-2334, petición respondida por IBMETRO el 04 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-CE- 01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-2334 de 10 de diciembre de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.



Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la L.G.A. (LGA), 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), 3 y 5 del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 14 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB, según tributos pagados de Bs 15.301.00.- equivalentes a 8.944,81 UFV; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-054/2012, identificando como personas sindicadas al importador Carmen Rosa Mencía Lozada, con NIT 7919777015, con domicilio en la avenida Albina Patiño, KM. 14 y medio, s/n Purgatorio en la ciudad de Cochabamba.

El 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-02/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Carmen Rosa Mencía Lozada.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del Acta de Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria, ello conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, en 28 de septiembre de 2012, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-054/2012 de la DUI 2011/543/C-2334 de 10 de diciembre de 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del CTB; 111 del RLGA, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe AN-UFIPR-I-1-049/2012 de 27 de septiembre de 2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBEMTERO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalcó que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4) y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el num. 4. Conclusiones del Control Diferido Regular, señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalización concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la

existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del CTB, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el num. 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su Resolución Jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1254/2013 de 07 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-N° 02/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 09 de junio de 2014, que cursa de fs. 28 a 32, señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la RD N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el numeral 4.3 – Conclusión del Control Diferido Regular – señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional – Fiscalizador: “Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DU1 y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado DS, indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-054/2012, en contra de Carmen Rosa Mencia Lozada, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-054/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera concluya el Procedimiento de Control Diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

### III. Contestación del tercero interesado.

Carmen Rosa Mencia Lozada, en su condición de tercer interesado, fue legalmente notificada con la demanda, conforme consta en la diligencia de fs. 122, sin que se haya apersonado al proceso, menos respondió a la presente acción.

### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-054/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del

procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-054/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA12-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 14 a 15 Anexo 2).

2. A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de fs. 12 de la carpeta 2), el 06 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-2334 que dio origen al presente proceso (fs. 24 de la carpeta 2).

3. En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 27 a 34 Anexo 2).

4. El 30 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-091/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la Verificación de la Factura de Reexpedición N° 160618 emitida por Importaciones y Exportaciones Belezas Limitada que fue revisada y cotejada en el Sistema "INFOEX", resultando que la misma no presenta observación alguna, posteriormente se procedió a la decodificación del VIN del vehículo importado, evidenciándose que los vehículos de industria japonesa no pueden ser decodificados en vista que los decodificadores de la Aduana Nacional solo muestran resultados parciales, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-2334, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 43 a 50 del anexo 2).

5. El 17 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Carmen Rosa Mencia Lozada con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-054/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 15.301 Bs., equivalentes a 8.944,81 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 del Anexo 2).

6. Posteriormente, el 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Carmen Rosa Mencia Lozada con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-02/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención ya la anulación de la DUI 2011-543-C-2334 de 10 de diciembre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 63 a 73 Anexo 2).

7. Planteado el recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 00105/2013 de 13 de mayo, anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-02/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI 054/2012 de 28 de septiembre, ordenando que la Administración Aduanera notifique dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra (fs. 80 a 85 vta. Anexo 1).

8. La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico que discurre de fs. 98 a 102 del Anexo 1, que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-054/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente, fundamentando tal decisión, en el hecho que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4. Conclusión del Control Diferido Regular; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de las problemática planteada.

VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 35).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la L.G.A. (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB – potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1254/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 16 a 22 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1254/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán quien se constituyó en primera relatora y es disidente a la presente Sentencia, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



185

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 47 a 54, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada por Enrique Martín Trujillo Velázquez, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1458/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 57 a 60 vta., la notificación mediante provisión citatoria a la tercera interesada practicada el 25 de abril de 2014 cursante a fs. 122; demás antecedentes procesales así como la emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia GRACO Santa Cruz plantea demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 01458/2013 de 13 de agosto, por ser según el demandante contraria y lesiva a los intereses del Estado. Luego de hacer cita del art. 104 del Cód. Trib. Boliviano y art. 35 de la Ley del Procedimiento Administrativo (LPA) sostiene que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa sino está expresamente formulada por la ley: principio de especificidad o taxatividad en materia de nulidades. En ese entendido, afirma que la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01246-00555/2012 fue dictado por autoridad competente y determinó en forma clara los hechos y actos verificados a través de la Orden de Verificación 0011OVE01246 relacionado al débito fiscal IVA e IT de la mercadería importada del periodo noviembre de 2008. En la referida labor sostiene que aplicó objetivamente la normativa legal, atendió los requerimiento del contribuyente, valoró los descargos presentados e hizo conocer todas las actuaciones a la contribuyente para que asuma defensa; empero, la autoridad demandada determinó erróneamente su nulidad.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Citando jurisprudencia constitucional sobre el debido proceso SS.CC. Nos. 418/2000-R y 1276/2001-R- indica que la Vista de Cargo 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre, valoró y fundamentó los reparos efectuados por la administración tributaria y, como evidencia la R.D. N° 17-00565-12 de 27 de diciembre, e informe de conclusiones CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/03840/2012 contienen los elementos y requisitos necesarios para dar legalidad al acto administrativo: revisión, valoración de las pruebas aportadas por la solicitante, sustentado en disposiciones jurídicas aplicables y sustanciado en un proceso justo y equitativo, sin que se hubiese vulnerado el derecho de la

contribuyente porque ella tenía pleno conocimiento de la tramitación del procedimiento administrativo e incluso hizo uso del derecho a la defensa al plantear recurso de alzada en plazo oportuno.

En ese sentido, la recurrente -hoy tercera interesada- no declaró el total de sus ventas y omitió el pago de los tributos que alcanzan a su actividad. A tal efecto la contribuyente presentó parcialmente la documentación que le fue requerida según consta en las Actas de recepción de 25 y 27 de septiembre de 2012 y, fue ella quien presentó la nota NUIT 5317/2012 que reconoce que no cuenta con kardex de entrada y salida por ítem. Al no presentarse documentación otorgaron un plazo adicional a la contribuyente hasta el 17 de octubre de 2012 pero no obtuvieron resultado. No pudieron realizar el análisis de los ingresos y salidas de mercancías de los almacenes del contribuyente en razón a que no presentó el kardex de inventario, registros contables y las facturas de ventas que detallen con precisión el producto, incumpliendo así el inciso a) de la R.A. N° 05-418-92 que establece la obligación de mantener registros de control permanente del inventario de todos los ítems o artículos que conforman su activo razonable, bien sea mediante sistemas manuales (Kardex o bincards) y además va concatenado con el art. 45 del Cód. Com. referido a la concentración y anotación de períodos.

Verificaron las pólizas de importación en el libro de compras IVA y, de la comparación de la suma total de las compras registradas en el citado libro y la casilla 26 del Formulario 200 IVA confirmaron que la contribuyente declaró el crédito fiscal de todas esas pólizas de mercaderías; empero, reportó ingresos muy por debajo de su valor advirtiendo que no habrían sido vendidas en un 100% situación que debería figurar en un inventario. En ese contexto, no lograron verificar el destino de la mercancía importada en cantidad, lotes y precios de ventas de la mercancía por lo que procedieron a la correcta determinación de las ventas no declaradas por importación de mercancía en base al hecho generador conforme dispone el art. 12 de la L. N° 843. De ahí que procedieron a la liquidación en base al valor de la mercancía, del IVA pagado más el 87% restante del valor de la mercancía, en aplicación del art 5 de la citada ley que indica que el IVA es parte integrante del precio neto de la mercancía, y las diferencias encontradas según DDJJ F-200 y el valor de la mercancía ingresada y nacionalizada, aplicando el margen de utilidad bruta (M.U.B), que consta en el cuadro N° 4 de la Vista de Cargo.

Finalmente, sostiene que realizó una correcta valoración de la documentación del contribuyente y fue ella quien debió probar que su mercancía no fue vendida y que se encuentra en su poder presentando los registros kardex que observen los principios y normas contables para su elaboración en razón a que el inventario del mes de noviembre de 2008 que cuenta no establece los productos de entrada ni salida del almacén conforme prevén las disposiciones legales.

### I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, pide que previo trámite de ley se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1458/2013 de 13 de agosto, pronunciado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y por consiguiente se declare firme y subsistente la Resolución Administrativa ARIT-SCZ/RA 0295/2013.

### II. De la contestación a la demanda.

Corrida en traslado la demanda, por memorial cursante de fs. 57 a 60 vta., se apersonó Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) y contestó en forma negativa; luego de realizar un resumen sucinto del proceso de verificación específica debido fiscal IVA y su efecto IT de la contribuyente Anita Kohn de Vaca Diez del periodo fiscal noviembre de 2008, señaló que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01458/2013 de 13 de agosto, se encuentra respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos agregando lo siguiente: 1) La Administración Tributaria para establecer los ingresos no declarados se basó en las DUI C-16647 y C-29997 que corresponden a las importaciones de 7 y 18 de noviembre de 2008 y consideró que los bienes importados consistentes en productos de ferretería fueron vendidos en el mismo periodo verificado; 2) La contribuyente entre otros documentos contables presentó los Estados Financieros practicados al 31 de diciembre de 2008, que expone la cuenta de inventarios, en el rubro activo realizable del Balance General, el importe de Bs 7.752.949.83; como inventario final; pero, la administración tributaria en la vista de cargo indica contrariamente que las mercaderías importadas no fueron vendidas en un 100% y que el saldo debería formar parte de un inventario a pesar de que el citado Estado Financiero refleja la cuenta de inventarios; y, 3) El ente fiscal no consideró la verdadera dimensión de la información contable presentada e identificó que la contribuyente realiza importaciones y no declara la totalidad de las ventas sin embargo, no refirió de qué mercadería se trata, ni realizó el trabajo de clasificación de los tipos de mercadería ni estableció la cuantía de la misma.

### II.1. Petitorio.

En base a lo expuesto, pide se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa planteada.

Corrida en traslado la respuesta, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN por memorial cursante de fs. 84 a 87, haciendo uso de la réplica reiteró los argumentos centrales de la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGI, por memorial cursante de fs. 92 y vta., señaló que el demandante no se pronuncia sobre el contenido de la contestación, omisión que entraña conformidad con los fundamentos y la decisión asumida por la autoridad demandada.

### III. Intervención del tercero interesado.

Anita Kohn de Vaca Diez, por memorial cursante de fs. 95 a 105 vta., se apersonó al proceso y señaló lo siguiente: a) Es obligación de la administración tributaria probar fehacientemente la determinación que realiza en cumplimiento del art. 76 del CTB; b) La documentación que presentó no fue valorado; c) La empresa unipersonal de su propiedad dejó expresa constancia de que adoptó la metodología del inventario periódico, aceptada y reconocida, para registrar las operaciones de compra y venta de mercancías; es decir, cada transacción realizada se encuentra en el inventario entregado a la administración que además guarda relación con los libros de Compras, Ventas, Mayores, Estados Financieros y demás documentación contable que fue remitida al demandante y demuestra que la mercancía vendida fue declarada pero

lamentablemente no fue considerada; d) La administración apartándose de la documentación contable entregada procedió a presumir la existencia de ventas no declaradas únicamente sobre la base de las importaciones, situación que no es legal ni lógico porque no está respaldada por ningún tipo de prueba; e) La nulidad dispuesta es por carencia de motivación y fundamentación de la vista de cargo y la resolución determinativa así como el desconocimiento del principio de verdad material y por falta de especificaciones de la deuda tributaria; y f) Existe imprecisión en la demanda en razón a que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01458/2012 que no guarda relación con la resolución emitida por la autoridad demandada.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

a) Cursa orden de verificación 0011OVE01246 de 07 de septiembre de 2012, emitida por el SIN correspondiente al impuesto IVA e IT de la gestión 2008 del periodo noviembre de la contribuyente Anita Kohn De Vaca Diez (fs. 3 del anexo 2). Actas de recepción de documentos (fs. 30 a 33 del anexo 2).

b) Vista de Cargo 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre (fs. 127 a 138 del anexo 4).

c) R.D. N° 17-00565-12 de 27 de diciembre de 2012, que resolvió entre otros, determinar de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente Anita Kohn De Vaca Diez que asciende a 60.221.- UFV's a la fecha de emisión de la citada resolución, calificando la conducta de la contribuyente como omisión de pago (fs. 171 a 176 del anexo 4; y, 5 a 10 del anexo 1); decisión que fue impugnada por la contribuyente mediante recurso de alzada (fs. 11 a 24 vta. del anexo 1) y fue respondida por la Gerencia GRACO Santa Cruz (fs. 32 a 42 vta. del anexo 1).

d) Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0295/2013 de 26 de abril, que confirmó la R.D. N° 17-00565-12 de 27 de diciembre de 2012 (fs. 83 a 95 del anexo 1); que fue impugnado por la contribuyente mediante recurso jerárquico (fs. 111 a 127, subsanado a fs. 130 del anexo 1).

e) Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1458/2013 de 13 de agosto, que anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0295/2013 de 26 de abril, resolviendo anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01246-00555/2012, inclusive, a objeto de que la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, emita un nuevo acto que realice una valoración razonable de la documentación aportada por el Sujeto Pasivo (fs. 152 a 166 del anexo 1).

#### V. Identificación del problema jurídico planteado.

En base a lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en lo siguiente: La entidad demandante reclama que no corresponde la anulación de obrados dispuesta por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1458/2013 de 13 de agosto, en razón a que la Vista de Cargo N° 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre y la R.D. N° 17-00565-12 de 27 de diciembre de 2012, valoraron correctamente los descargos presentados por la contribuyente, encontrándose fundamentada y motivada. Asimismo, añade que resguardó el debido proceso de la contribuyente en el procedimiento de verificación 0011OVE01246 de 07 de septiembre de 2012, no existiendo razón legal para retrotraer trámites.

Fijado el thema decidendum corresponde analizar la veracidad de la denuncia.

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

##### VI.1. Consideraciones necesarias.

De la revisión de antecedentes se constata que el acto administrativo cuestionado Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1458/2013 de 13 de agosto-, basó la decisión de anular obrados hasta el vicio más antiguo al advertir la carencia de una valoración razonable en la Vista de Cargo 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre y la R.D. N° 17-00565-12 de 27 de diciembre de 2012, en cuanto al análisis de la documentación presentada por Anita Kohn de Vaca Diez -ahora tercera interesada- dentro de la orden de verificación 0011OVE01246 de 07 de septiembre de 2012, emitida por el SIN que corresponde al impuesto IVA e IT del periodo fiscal noviembre de 2008.

En ese sentido, la resolución del caso concreto a través del control de legalidad solicitado se realizará tomando en cuenta la garantía constitucional del debido proceso en su faceta sustantiva por ser éste el escenario en el que se presenta el litigio. En ese sentido, más allá de advertir que la contribuyente tuvo conocimiento de la orden de verificación, no se obstaculizó, impidió o restringió formalmente la producción de pruebas de descargo, el correcto examen de los cargos presentados en la demanda no pueden estar limitado únicamente al debido proceso adjetivo como pretende la entidad demandante que afirma que cumplió con el procedimiento previsto para la orden de verificación hasta culminar con la R.D. N° 17-00565-12 de 27 de diciembre de 2012 sin que hubiera impedido a la contribuyente hacer uso de los recursos legales y producir prueba de descargo, puesto que la vigencia plena del debido proceso -en el Estado Plurinacional de Bolivia-, exige la coexistencia en materia tributaria de la razonabilidad y proporcionalidad de las decisiones, conforme mandan los arts. 115-II y 323-I de la C.P.E. En ese contexto, la S.C. N° 0683/2013 de 03 de junio, a tiempo de mostrar el desarrollo evolutivo del debido proceso, indicó:

“...en el marco de una interpretación progresiva del derecho al debido proceso, es evidente que el elemento motivación, no puede quedar como un presupuesto estático del debido proceso en su faceta adjetiva, sino por el contrario, en el marco de una evolución interpretativa a ser adoptada por este Tribunal, la motivación, debe además ser reconocida como un elemento esencial del debido proceso sustantivo, ya que

tal como se dijo precedentemente, el ideal constitucional de la razonabilidad prescribe una práctica democrática basada en entendimientos razonados y razonables.”

En el marco de lo expuesto, debe precisarse que desde una perspectiva del debido proceso adjetivo, el máximo contralor de derechos fundamentales, indicó que toda decisión jurisdiccional o administrativa para asegurar el derecho a la motivación como elemento de las reglas de un debido proceso, debía contener los siguientes aspectos: i) La determinación con claridad de los hechos atribuidos a las partes procesales; ii) La exposición clara de los aspectos fácticos pertinentes; iii) Al puntualizar de manera expresa a los supuestos de hecho contenidos en la norma jurídica aplicable al caso concreto; iv) La descripción de forma individualizada de todos los medios de prueba aportados por las partes procesales; v) La valoración de manera concreta y explícita de todos y cada uno de los medios probatorios producidos, asignándoles un valor probatorio específico a cada uno de ellos de forma motivada; y, vi) La determinación del nexo de causalidad entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales, el supuesto de hecho inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes señalado. En este marco, debe además señalarse que la determinación del nexo de causalidad antes mencionado, en cuanto al presupuesto de la norma aplicable, para cumplir con la exigencia de la razonabilidad, debe además establecer pautas de interpretación reconocidas por la teoría jurídica, para evitar así decisiones e interpretaciones normativas arbitrarias.

En este orden, el presupuesto desarrollado supra en el num. 6, en una interpretación evolutiva del derecho al debido proceso, no solamente asegura el respeto a la motivación como elemento del debido proceso adjetivo, sino también resguarda la razonabilidad de toda sentencia judicial o acto administrativo; en consecuencia, en tanto y cuanto las autoridades judiciales o administrativas observen este último presupuesto, se tendrá por cumplido el ideal constitucional de la razonabilidad, el cual, tal como se indicó, prescribe una práctica democrática basada en entendimientos razonados y razonables” (el subrayado es nuestro).

Del mismo modo, este Tribunal toma en cuenta el criterio expuesto por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, caso Tristán Donoso Vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de enero de 2009. Serie C No. 193, Párrafo 153, que señala:

“153. El Tribunal ha resaltado que las decisiones que adopten los órganos internos, que puedan afectar derechos humanos, deben estar debidamente fundamentadas, pues de lo contrario serían decisiones arbitrarias [136]. En este sentido, la argumentación de un fallo debe mostrar que han sido debidamente tomados en cuenta los alegatos de las partes y que el conjunto de pruebas ha sido analizado. Asimismo, la motivación demuestra a las partes que éstas han sido oídas y, en aquellos casos en que las decisiones son recurribles, les proporciona la posibilidad de criticar la resolución y lograr un nuevo examen de la cuestión ante las instancias superiores. Por todo ello, el deber de motivación es una de las ‘debidas garantías’ incluidas en el art. 8-1 de la Convención para salvaguardar el derecho a un debido proceso [137]” (el resaltado nos corresponde); criterio que merece ser observado por formar parte del bloque de constitucionalidad (art. 410-II de la C.P.E.).

Asimismo, la citada Corte en el caso J. Vs. Perú. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de noviembre de 2013. Serie C No. 275, Párrafo 224, agregó: “224. (...) La motivación de un fallo debe permitir conocer cuáles son los hechos, motivos y normas en las que se basó el órgano que lo dictó para tomar su decisión de modo que se pueda desechar cualquier indicio de arbitrariedad, a la vez que les demuestra a las partes que estas han sido oídas en el marco del proceso [335]. Además, debe mostrar que han sido debidamente tomados en cuenta los alegatos de las partes y que el conjunto de pruebas ha sido analizado [336]. Por todo lo anterior, la Corte ha concluido que el deber de motivación es una de las ‘debidas garantías’ incluidas en el art. 8.1 del debido proceso [337]” (las negrillas fueron añadidas).

En armonía con nuestra Norma Fundamental y el bloque de constitucionalidad, el art. 35.I de la Ley del Procedimiento Administrativo, prevé: “Son nulos de pleno derecho los actos administrativos en los casos siguientes: d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado”, disposición aplicable en materia tributaria por la previsión del art. 74-1 del CTB, al margen de la aplicación directa de nuestra Norma Suprema -principio de jerarquía normativa.

## VI.2. Resolución del caso

En el caso presente se evidencia que la administración tributaria dentro de la orden de verificación 0011OVE01246 de 07 de septiembre de 2012 realizada a la contribuyente Anita Kohn De Vaca Diez, bajo la modalidad específica Débito Fiscal IVA e IT del periodo noviembre de 2008, recibió las pruebas de descargo que están descritas en las Actas de recepción de documentos cursantes de fs. 30 a 33 del anexo 2; situación asentada en la Vista Cargo N° 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre que indica: “El contribuyente presentó parcialmente ante la Administración Tributaria la documentación requerida, según consta en el Acta de Recepción de 25 y 27 de septiembre de 2012...”. A pesar de dicho reconocimiento no se advierte que las pruebas de descargo fueran apreciadas de manera concreta y explícita en la Vista de Cargo antes citada, puesto que señala: “...realizó el análisis y verificación de la información enviada por la Aduana nacional de Bolivia (pólizas de Importaciones legalizadas), la Gerencia de Fiscalización y la información existente en el sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT2), debido a la no presentación de documentación contable y kardex de inventario por parte del (a) contribuyente no se logró proceder con la verificación y análisis del movimiento de entradas y salidas de sus inventarios, de las cuentas que involucran el registro contable de las compras importadas y el seguimiento de las ventas facturadas de éstas...” Y, en el acápite de análisis y revisión del control de inventarios indica que no logró realizar el análisis de los ingresos y salidas de mercadería de los almacenes debido a que la contribuyente no presentó kardex de inventario, registros contables y, las facturas de ventas no detallan con precisión el producto, concluyendo luego lo siguiente: “Más allá del tipo de valuación de inventario y la temporalidad de registro contable que efectuó el(a) contribuyente está obligado a llevar un control de sus inventarios por ítem de acuerdo a lo dispuesto en el inciso a) de la R.A. N° 05-418-92 de fecha 16 de septiembre de 1992” .



En el punto referido a la verificación y análisis de la información extraída -inciso 2) de la Vista de Cargo ya referida- indica: "Se comparó el total de ventas declaradas con el valor total de sus importaciones en el período observado, determinando que el(a) contribuyente reporta ingresos muy por debajo del valor de las mercaderías importadas, lo que supone que las mercaderías importadas no fue vendida en un 100% es decir, que el resto de la mercadería debería formar parte de sus inventarios, sea como mercadería o como acto fijo por el importe de Bs 186.67838; caso contrario las mismas fueron vendidas sin las facturas respectivas, debido a la no presentación del Kardex de inventario, registros contables etc. por parte del contribuyente (...), no se logró verificar el destino de la mercadería importada en cantidad, lotes y precio de ventas de la mercadería, por lo que se consideró la diferencia como el costo de adquisición de la mercadería observada por ventas no facturadas..." (el subrayado fue agregado).

Y, para la determinación de ventas no declaradas la administración tributaria- arribó al entendimiento de que la contribuyente importó mercadería con destino a la comercialización, agregando que: "considerando el tipo de mercadería y la cuantía de los mismos, habiéndose perfeccionado el hecho generador que configura los tributos por los cuales se constituye sujeto pasivo de los Impuestos al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), conforme lo señala la norma legal, se ha identificado que el(a) contribuyente realiza importaciones y no declara la totalidad de sus ventas, por lo cual para efecto de la determinación del Impuestos al Valor agregado, corresponde determinar las ventas no facturadas sin el derecho al cómputo del crédito fiscal..." (el resaltado es nuestro). En base a lo expuesto y, la imposición de multas por incumplimiento a deberes formales, se presentó liquidación preliminar de la deuda tributaria, por concepto de tributo omitido actualizado más intereses que asciende al siguiente detalle: 1) Por el IVA el equivalente a UFV's 48.939.- (cuarenta y ocho mil novecientos treinta y nueve unidades de fomento a la vivienda); 2) Por el IT el equivalente a UFV's 11.293.- (once mil doscientos noventa y tres unidades de fomento a la vivienda); y, 3) Por multas por incumplimiento a Deberes Formales el equivalente a UFV's 2.050.- (dos mil cincuenta unidades de fomento a la vivienda).

Por su parte, la R.D. N° 17-00565-12 de 27 de diciembre de 2012, ratificó lo expuesto en la Vista de Cargo concluyendo que si bien el contribuyente presentó descargos empero carecen de validez probatoria por lo siguiente: i) Los Kardex de inventarios presentados reflejan únicamente la valuación de los mismos y no las entradas y salidas físicas de cada uno de los productos; ii) Los Kardex de inventarios presentados no se encuentran notariados como exigen los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com. careciendo de valor conforme a los arts. 62 y 63 del citado cuerpo legal; y, iii) Los Kardex de Inventarios presentados solo presentan detalles de las pólizas de importación y no así del movimiento físico y valorados por ítem para un mejor análisis de las ventas no declaradas en el entendido que el contribuyente declara importes menores en ventas con respecto a las importaciones realizadas contraviniendo el art. 12 de la L. N° 843.

Por lo expuesto, ciertamente la Vista Cargo 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre, se constituyó en un acto arbitrario de hecho y no de derecho- que indudablemente lesionó el debido proceso de la contribuyente Anita Kohn de Vaca Diez, puesto que no contiene argumentos razonables que permitan establecer de manera certera el hecho que genera la obligación tributaria. En ese sentido, la administración tributaria no tomó en cuenta las pautas de interpretación fijadas por el legislador que prevé tomar en cuenta el método que más se adapte a la realidad económica y, para aquellos actos o negocios en los que se produzca simulación, el efectivamente realizado por las partes (art. 8-II del CTB); consecuentemente, resulta inaceptable que la administración tributaria fundamente su pretensión de cobro en suposiciones cuando la base imponible para la determinación del adeudo tributario fue sobre base cierta.

En ese contexto, no bastaba con afirmar que se perfeccionó el hecho generador sino que indispensablemente debe estar acompañado con la explicación razonada que respalde la pretendida acción de cobro por parte de la administración tributaria, siendo insuficiente, para el caso de Autos, realizar la comparación del total de las ventas declaradas por la contribuyente con el valor total de las importaciones en el período observado, al que luego aplicó -a la diferencia de la citada operación- el Margen de Utilidad Bruta (MUB) del 19.93% para establecer las ventas no declaradas, por cuanto era indispensable para la administración tributaria demostrar de manera cierta (no presunta por ser sobre base cierta) la transmisión, a título oneroso, del dominio de las mercancías importadas por la contribuyente durante el período verificado para recién aplicar el importe del IVA e IT que corresponda. Asimismo, se tiene que la liquidación contenida en la Vista de Cargo tantas veces mencionada efectivamente no contiene el detalle ni la cuantía de las mercancías que se presumen fue vendida por la contribuyente durante el período cuestionado por la administración tributaria, coligiéndose así que la administración tributaria no realizó la liquidación del tributo sobre las operaciones efectivamente realizadas por el sujeto pasivo, inobservando así la previsión del art. 96.I del CTB que señala: " La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación" (las negrillas nos corresponden), incumplimiento que acarrea su nulidad por ser un requisito de validez de la Vista de Cargo, conforme prevé el art. 96-III del citado cuerpo legal.

El error precedentemente expuesto repercutió en la R.D. N° 17-00565-12 de 27 de diciembre de 2012, por cuanto no reparó la liquidación previa realizada en la Vista de Cargo Vista Cargo 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre y, más al contrario la ratificó incurriendo en el mismo defecto a momento de realizar la determinación del adeudo tributario que se pretende cobrar. Y, si bien es verdad que hizo mención a las pruebas de descargo presentadas por la contribuyente indicando que carecen de validez probatoria y fue apreciada conforme al art. 81 del CTB; sin embargo, no exteriorizó la valoración de la prueba de manera concreta y explícita de todos y cada uno de los medios probatorios producidos, asignándole el valor probatorio específico a cada uno de ellos limitándose a poner énfasis en la validez del kardex de inventario en detrimento de los demás medios probatorios presentados, situación que es contraria al debido proceso y los principios de eficacia jurídica y legal, de unidad e interés público de la prueba que obligan a la administración tributaria a examinar imparcialmente el conjunto probatorio presentado y producido dentro de la orden de verificación realizada a fin de preservar el interés de la comunidad de proscribir la existencia de actos arbitrarios e injustos en la determinación del adeudo tributario. Asimismo, es evidente que la entidad demandante no apreció en su verdadera dimensión el modo de inventario presentado por la contribuyente ni toda la prueba de descargo presentada, cuando por la naturaleza de los cargos presentados en contra de la contribuyente (ventas no declaradas u ocultas durante el

periodo cuestionado) resultaba necesario establecer la existencia efectiva de las ventas no declaradas en el periodo verificado para luego recién exigir el pago del tributo omitido; la carencia de libros notariados en los registros de inventario de la contribuyente no implica per se la venta efectiva de las mercancías atribuidas a la contribuyente. Por ende, no se puede presumir la transferencia a título oneroso de las mercaderías si la base imponible aplicada es sobre base cierta; de ahí que la Resolución Determinativa ya citada se constituya en un acto arbitrario contrario al debido proceso reconocido por el art. 115-II y 117-I de la C.P.E., y las garantías previstas en el art. 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, normativa aplicable en materia tributaria por su directa aplicación y justiciabilidad.

En obediencia a las citadas disposiciones legales, el art. 99-II del CTB establece que: “La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; 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 en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, vicará de nulidad la Resolución Determinativa” (el resaltado nos corresponde), concordante con el art. 19 del D.S. N° 27310 de 09 de enero de 2004.

Por lo expuesto, no queda duda en que tanto la Vista Cargo N° 7912-011OVE01246-00555/2012 de 13 de noviembre como la Resolución Determinativa se constituyeron en actos arbitrarios que no establecieron la existencia efectiva de las ventas no declaradas en el periodo verificado, situación que impidió ser sometida a un nuevo examen ante las instancias superiores. De ahí, que este Tribunal no pueda ratificar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0295/2013 de 26 de abril, como pretende el demandante, porque la mencionada resolución no resguardó el derecho de la contribuyente a contar con un recurso idóneo que le permita corregir las arbitrariedades incurridas por la administración tributaria (efectividad del recurso); consiguientemente, es correcta la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la vista de cargo ya citada conforme dispuso la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1458/2013 de 13 de agosto; dejando constancia que se cumplió con el principio de especificidad que rige en materia de nulidades por cuanto es nulo el acto administrativo que sea contrario a nuestra Ley Fundamental y no cumpla con los requisitos esenciales para su validez conforme prevé el art. 35-I-d) de la Ley del Procedimiento Administrativo y, los arts. 96-III y 99-II in fine del CTB.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 47 a 54 de obrados, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada por Enrique Martín Trujillo Velásquez; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1458/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sin costas.

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



186

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**

**Contencioso Administrativo**

**Distrito: Santa Cruz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 47 a 53 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada por Enrique Martín Trujillo Velásquez, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1603/2013 de 27 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación vía fax de fs. 59 a 64 adjuntada en original a fs. 83 a 85 vta., la notificación mediante provisión citatoria al tercero interesado

practicada el 10 de abril de 2014 cursante a fs. 102 así como su apersonamiento y respuesta cursante de fs. 107 a 114 vta.; demás antecedentes procesales así como la emisión de la Resolución impugnada.

#### I. Contenido de la demanda.

##### I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

En cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0012OVE08908, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Repsol YPF GLP de Bolivia S.A., referidos al impuesto al valor agregado (IVA), "Verificación Específica Crédito Fiscal", referente únicamente a las facturas detalladas en el F-7520, cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, que fueron declaradas por el sujeto pasivo en los meses de abril y mayo de 2010. Del trabajo realizado evidenciaron, sobre base cierta, que el contribuyente no determinó el impuesto según las normas tributarias vigentes, debido a que señaló en las declaraciones juradas datos que difieren de los verificados en la fiscalización, por lo que emitieron Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08908-0218/2012 de 28 de agosto de 2012, que fue notificada mediante cédula al representante del sujeto pasivo con la finalidad de que produzca pruebas.

El 04 de enero de 2013, emitió la R.D. N° 17-00002-13, que fijó las obligaciones impositivas del contribuyente que ascendía a Bs47.640.- (bolivianos cuarenta y siete mil seiscientos cuarenta 00/100). En prosecución de trámites el contribuyente presentó recurso de alzada, pronunciándose Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0454/2013 que anuló en todas sus partes la Resolución Determinativa antes citada.

El 25 de junio de 2013, la Administración Tributaria presentó recurso jerárquico emitiendo la Autoridad de Impugnación Tributaria la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1603/2013 de 27 de agosto, que resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0454/2013, validando una factura que no cumple los requisitos exigidos por Ley.

##### I.2. Fundamentos de la demanda.

El argumento de la AGIT sostiene que la Administración Tributaria no se habría pronunciado sobre la documentación presentada por el contribuyente; empero, resulta ilógica e inadmisibles por lo siguiente:

a) La Factura N° 388 fue valorada y observada por no cumplir con los requisitos exigidos para su validación que está previsto en el art. 217. a) del Cód. Trib. Boliviano (CTB); asimismo, añade que la Resolución Determinativa contiene fundamentos de hecho y derecho que determinan la deuda tributaria.

b) Si bien la administración tributaria recibió 9 y 13 fs. de descargos pero, adolecen de las siguientes observaciones: "copia de factura; reporte del sistema N° 1988888698 SAP, solo es fotocopia de captura de la pantalla de su sistema; estado de cuentas, no se puede verificar la fecha de la transacción; certificación de pago del Banco Bisa, la certificación no indica a quien se efectuó el pago; certificación de servicios, no tiene fecha de documento; orden de pago N° 200000196, no tiene fecha de generación; detalle de movimiento bancario N° 67160, es solo impresión de pantalla de sistema; y, carta de solicitud y aceptación de servicios del proveedor", agregando que el contribuyente no presentó los registros contables que permitan conocer íntegramente y evidenciar que la transacción fue efectivamente realizada.

c) La autoridad demandada señala que no valoró la documentación del contribuyente; sin embargo, es falsa por cuanto la revisión y valoración surge del Informe CITE: SIN/GGSC/DF/VI/INF/1470/2012 de 28 de agosto, que indica que la Factura N° 388 fue observada bajo el código 3, transacción realizada incumpliendo lo establecido en el art. 2 de la L. N° 843, nums. 4 y 5 del art. 70 del CTB y arts. 36, 37 y 44 del Cód. Com., concluyendo así que resultaban insuficientes y no son válidas para el cómputo del crédito fiscal. El referido Informe fue plasmado en la Vista de Cargo que amplió la obligación del contribuyente de llevar registro contables que demuestren que efectivamente se realizó la transacción. Del mismo modo, añade que la resistencia del sujeto pasivo a presentar sus libros contables no es responsabilidad de la Administración Tributaria.

d) Toda transacción comercial tiene que estar respaldada mediante documentación pública o privada que justifique y demuestre la compra venta de bienes y servicios para la aplicación del crédito fiscal, cumpliendo con requisitos sustanciales y formales, presentando el contribuyente comprobantes de egreso e ingreso manuales y capturas de pantalla de sus sistema sin firma por parte de los responsables por lo que no puede considerarse como documentos probatorios. Y, si bien se presentó Factura original N° 388 empero no se demostró que se hubiera realizado la transacción.

##### I.3. Petitorio.

Solicita que previo trámite de Ley se dicte Sentencia revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1603/2013 de 27 de agosto y, en definitiva se declare firme y subsistente la R.D. N° 17-00002-13 de 4 de enero de 2013.

#### II. De la contestación a la demanda.

Corrida en traslado la demanda, por memorial cursante de fs. 83 a 85 vta., se apersonó Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) y contestó en forma negativa ratificándose en todos los fundamentos de la Resolución Jerárquica ahora impugnada señalando: 1) El contribuyente presentó memorial de descargo y documentación a la Vista de Cargo que coincide con las trece fs. extrañadas por Alzada; empero, la R.D. N° 17-00002-13 no hace referencia a la valoración que efectuó a la documentación acompañada por el sujeto pasivo respecto al crédito fiscal observado ni mencionó si aceptó los descargos de manera parcial o si mantuvo las observaciones en la Vista de Cargo; y, 2) La Resolución Determinativa citada no cumple con los requisitos previstos por el art. 99-II del CTB, art. 19 del D.S. N° 27310 y 18 caso 3) de la RND 10-0037-07, siendo por consiguiente un acto anulable porque ocasiona indefensión a los administrados.

##### II.1. Petitorio.

En base a lo expuesto, pide se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa planteada.

Corrida en traslado la respuesta, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN por memorial cursante de fs. 139 a 142, haciendo uso de la réplica reiteró los términos de la demanda puntualizando que la documentación presentada por el contribuyente fue analizada minuciosamente y evaluada como corresponde, situación que consta en el expediente.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, mediante escrito cursante de fs. 146 y vta., efectuó dúplica señalando que el demandante no se pronuncia sobre el contenido del memorial de respuesta, omisión que entraña conformidad con los fundamentos y la decisión de la autoridad demandada.

### III. Intervención del tercero interesado.

Repsol GLP de Bolivia S.A., representada por José Luis Tejero Anze a través del memorial cursante de fs. 107 a 114, señaló que la anulación de la Resolución Determinativa dispuesta por la AGIT es correcta porque lesiona el debido proceso en su elemento motivación y defensa, encontrándose demostrada la carencia absoluta de fundamentación en la citada Resolución Determinativa al no existir análisis sobre las pruebas presentadas conforme manda el art. 99-II del CTB y la jurisprudencia constitucional; y, no corresponde la multa por incumplimiento de deberes formales dado que la Administración Tributaria confunde el Libro Diario, que sí debe estar notariado, empastado y foliado, con los Asientos de Diario o asientos contables los cuales no deben ser notariados ni foliados porque se trata de registros auxiliares de orden y control interno de la sociedad de acuerdo a sus fines, los cuales según el art. 37 del Cód. Com. no están sujetos al art. 40 del referido cuerpo legal. En base a ello pide que se declare improbadamente la demanda.

### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

IV.1. Cursa orden de verificación 000120VI08908 de 21 de mayo de 2012, emitida por el SIN, correspondiente al IVA de la gestión 2010 de los periodos: abril y mayo del contribuyente Repsol YPF GLP de Bolivia S.A. (fs. 2 del Anexo 3).

IV.1.1. Acta de recepción de documentos de 20 de junio de 2012, suscrito por Guido G. Mamani Tastaca, Consultor del Depto. de Fiscalización de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN (fs. 12 del Anexo 3).

IV.1.2. Memorial de 20 de junio de 2012, de presentación y entrega de documentos realizado por el contribuyente (fs. 13 del Anexo 3).

IV.2. Vista de Cargo 0012-820-00120VI08908-0218/2012 de 28 de agosto, que entre otros, señala que: "...el Contribuyente presentó ante la Administración Tributaria la totalidad de la documentación requerida en la Orden de Verificación dentro del plazo establecido según consta en Acta de Recepción de documentación de fecha miércoles 20 de junio de 2012..."; empero, advirtió reparos por concepto del impuesto IVA, determinando la obligación tributaria que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a Deberes Formales (fs. 190 a 197 del Anexo 4).

IV.2.1. Memorial de 5 de noviembre de 2012, de presentación de descargos realizado por el sujeto pasivo (fs. 210 a 214 del Anexo 4).

IV.2.2. Acta de recepción de documentos de 05 de noviembre de 2012, suscrito por Guido G. Mamani Tastaca, Consultor del Depto., de fiscalización del SIN (fs. 215 del Anexo 4).

IV.3. R.D. N° 17-00002-13 de 04 de enero de 2013, que entre otros, resolvió determinar la obligación impositiva y sancionar, intereses, multa por omisión de pago, castigando el incumplimiento al Deber Formal por la no habilitación de otros libros contables mayores, diarios, kardex, auxiliares, etc. (fs. 16 a 23; fs. 262 a 269 del anexo 4; y, 81 a 88 del anexo 1); determinación que fue impugnada por el contribuyente el 27 de febrero de ese año, mediante recurso de alzada (fs. 118 a 123 vta. del anexo 1) y respondida por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN (fs. 131 a 136 del Anexo 1).

IV.4. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0454/2013 de 03 de junio, que anuló la R.D. N° 17-00002-13 de 04 de enero de 2013, ordenando a la Administración Tributaria efectuar una valoración expresa y puntual sobre las pruebas de descargo presentadas por el contribuyente a la Vista de Cargo, detallando cuál fue la documentación presentada para la Factura N° 388 y disponiendo un pronunciamiento sobre su rechazo o aceptación de manera fundamentada, a objeto de que, en caso de corresponder, se dicte una nueva resolución sancionatoria, que se ajuste a derecho (fs. 186 a 196 vta. del anexo 1). Dicha decisión fue impugnada por la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN el 25 de junio de 2013, mediante recurso jerárquico (fs. 210 a 215 vta. del Anexo 2).

IV.5. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1603/2013 de 27 de agosto, que confirmó la Resolución ARIT-SCZ/RA 0454/2013 de 3 de junio y, anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la R.D. N° 17-00002-13 de 04 de enero de 2013, a fin de que la administración tributaria exponga la valoración realizada a las pruebas de descargo presentadas por el sujeto pasivo de acuerdo al art. 99.II del CTB, 19 de su Reglamento y 18 caso 3 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 (fs. 242 a 252 vta. del Anexo 2).

### V. Identificación del problema jurídico planteado.

En base a lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en lo siguiente: Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1603/2013 de 27 de agosto, incurrió en injusticia al confirmar la anulación de la R.D. N° 17-00002-

13 de 04 de enero de 2013, por cuanto la Administración Tributaria valoró todas las pruebas presentadas por el contribuyente, en especial la Factura N° 388; no siendo evidente que la Resolución Determinativa carezca de motivación y fundamentación.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde comprobar la veracidad del reclamo realizado por el demandante.

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de antecedentes se evidencia que efectivamente dentro de la Orden de Verificación 00012OVI08908 de 21 de mayo de 2012, emitida por el SIN, el contribuyente Repsol YPF GLP de Bolivia S.A. -hoy tercero interesado, presentó pruebas de descargo que fueron detallados en el memorial y acta de recepción de documentos de 20 de junio de ese año, como se describió en el punto IV.1.1. y IV.1.2., del presente fallo judicial. En efecto, de la lectura de la Vista de Cargo 0012-820-0012OVI08908-0218/2012 de 28 de agosto, se evidencia que la administración tributaria dio su conformidad con el ofrecimiento de prueba realizado por el sujeto pasivo, así se puede advertir que la referida Vista de Cargo indica: "...el Contribuyente presento ante la Administración Tributaria la totalidad de la documentación requerida en la Orden de Verificación dentro del plazo establecido según consta en Acta de Recepción de documentación de miércoles 20 de junio de 2012..." (sic). De la misma manera, luego de notificarse con la Vista de Cargo, se constata que el contribuyente también presentó pruebas de descargo para desvirtuar los cargos formulados en la referida Vista de Cargo conforme consta en el memorial y acta de recepción de documentos de 05 de noviembre de 2012, cursantes de fs. 210 a 215 del Anexo 4; consiguientemente, al no existir controversia en la facultad específica de la Administración Tributaria de librar la Orden de Verificación 00012OVI08908 de 21 de mayo de 2012 ni en la presentación oportuna de las pruebas de descargo por parte del contribuyente, corresponde únicamente comprobar si la R.D. N° 17-00002-13 de 04 de enero de 2013, realizó la valoración de las pruebas de descargos presentadas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria y si la decisión está motivada, por ser ése el motivo de la discusión entre las partes ahora contendientes.

En ese sentido, se evidencia que la R.D. N° 17-00002-13 de 04 de enero de 2013, en cuanto a la valoración de las pruebas de descargo realizada por la administración tributaria, señaló lo siguiente:

1) "...la observación al crédito fiscal surgió debido a que el sujeto pasivo no ha demostrado que la transacción efectivamente se ha realizado..."

2) "...al no haber tenido acceso a la información y documentación suficiente que permita a la Administración Tributaria comprobar que dichas transacciones fueron efectivamente realizadas constatándose que el contribuyente se benefició de crédito fiscal correspondiente a compras de bienes y servicios que No Cuentan Con Medios Probatorios de pago que permitan demostrar que las operaciones comerciales se hayan realizado efectivamente, en cuanto a onerosidad y transferencia de dominio".

3) Luego de indicar el alcance del IVA y recordar que toda transmisión de dominio debe estar respaldada, indicó: "...la documentación presentada por el sujeto pasivo en el transcurso de la verificación, no permite verificar la constancia de los pagos entre las partes, por lo que, en virtud del art. 76 de la L. N° 2492 (CTB) (...) el sujeto pasivo quien pretendió hacer valer su derecho al cómputo del crédito fiscal, es quien debió aportar las pruebas suficientes que demuestren que la transacción efectivamente se realizó en cumplimiento a lo establecido por el art. 70-4 y 5 del Cód. Trib. Boliviano..."

4) "En el presente caso el contribuyente sólo presentó como medio de pago comprobantes de egreso e ingreso manuales y capturas de pantalla de su sistema sin las firmas por parte de los responsables por lo cual no se pueden considerar como documentos probatorios de pago que demuestren la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas observadas, por el cual se determina que las notas fiscales mencionadas no son válidas para el cómputo del crédito fiscal".

5) Respecto a las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, concluyó: "...en base a la documentación presentada por el contribuyente, la información obtenida del sistema de recaudo por la administración tributaria y la enviada por la Gerencia Nacional de Fiscalización (...), después de valorar las pruebas presentadas se modifica el tributo omitido quedando determinado en Bs 16.848.- por concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA)".

Por lo expuesto, se advierte que si bien la Administración Tributaria realizó una actividad intelectual a momento de emitir la R.D. N° 17-00002-13 de 04 de enero de 2013; sin embargo, omitió plasmarla en la Resolución Administrativa ya citada, puesto que únicamente mostró los resultados a los que arribó la Administración Tributaria al indicar que el sujeto pasivo no demostró que las operaciones realizadas fueran efectivamente perpetradas para el cómputo del crédito fiscal. La presentación de pruebas de descargo por parte del sujeto pasivo -fs. 12 y 13 del anexo 3 y, 210 a 215 del anexo 5 y la conformidad en su presentación por parte de la Administración Tributaria exigía una individualización de las pruebas de descargo presentadas y la exposición de parte de la Administración Tributaria del valor que ésta le atribuye a cada una de ellas a efecto de evita incurrir en una valoración subjetiva; actividad intelectual que necesariamente debe estar plasmada en la R.D. N° 17-00002-13 de 04 de enero de 2013, debido a que establece la existencia indiscutible del adeudo tributario en base a los resultados obtenidos en el proceso de verificación. De ahí, que se comparta el criterio expuesto por la autoridad demandada de que "x. (...) si es evidente que la R.A. N° 17-00002-13 de 04 de enero de 2013, carece de valoración expresa y puntual sobre las pruebas de descargo presentadas a la vista de cargo presentadas por REPSOL GLP DE BOLIVIA S.A., si se detalla o no la documentación presentada para la Factura N° 388 y si existe pronunciamiento sobre su rechazo o aceptación..."

Respecto a la controversia sobre la carencia de motivación en la R.D. N° 17-00002-13 de 04 de enero de 2013, la falta de individualización y precisión en la valoración de las pruebas de descargo producidas dentro del proceso de verificación que fueron explicadas precedentemente ocasionó que se incurra en una motivación arbitraria en los alcances fijados por la S.C. N° 2233/2012 de 08 de noviembre, que indicó que se incurre en motivación arbitraria en el siguiente supuesto: "b.2) (...), cuando una resolución en sentido general (judicial,

administrativa, etc.) sustenta su decisión con fundamentos y consideraciones meramente retóricas, basadas en conjeturas que carecen de todo sustento probatorio o jurídico alguno, y alejadas de la sumisión a la Constitución y la ley, se está ante una motivación arbitraria (...).

En efecto, un supuesto de 'motivación arbitraria' es cuando una decisión coincide o deviene de la valoración arbitraria, irrazonable de la prueba o, en su caso, de la omisión en la valoración de la prueba aportada en el proceso (S.C. N° 0965/2006-R de 02 de octubre), que influye, en ambos casos, en la confiabilidad de las hipótesis fácticas (hechos probados) capaces de incidir en el sentido, en los fundamentos de la decisión. Es decir, existe dependencia en cómo cada elemento probatorio fue valorado o no fue valorado, para que se fortalezca o debilite las distintas hipótesis (premisas) sobre los hechos y, por ende, la fundamentación jurídica que sostenga la decisión" (el resaltado fue añadido), fallo jurisprudencial que enseña el elemento esencial de la motivación de las resoluciones administrativas o judiciales y, refuerza el derecho del sujeto pasivo de la obligación tributaria al debido proceso conforme establece el art. 68 numerales 6 y 10 del CTB, imponiéndose el deber a la administración tributaria de exteriorizar los fundamentos de hecho y de derecho en la Resolución Determinativa conforme manda el art. 99.II del citado cuerpo legal concordante con el art. 19 del D.S. N° 27310 de 09 de enero de 2004.

Asimismo, cabe recordar que la cita de antecedentes y de normas legales no suple el deber de motivar las decisiones y, que el derecho a la motivación no sólo se encuentra reconocido en nuestra Norma Suprema sino también en el Sistema Interamericano de Justicia, así en el caso Tristán Donoso Vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de enero de 2009. Serie C No. 193, Párrafo 153, la Corte Interamericana de Derechos Humanos indicó: "153. El Tribunal ha resaltado que las decisiones que adopten los órganos internos, que puedan afectar derechos humanos, deben estar debidamente fundamentadas, pues de lo contrario serían decisiones arbitrarias [136]. En este sentido, la argumentación de un fallo debe mostrar que han sido debidamente tomados en cuenta los alegatos de las partes y que el conjunto de pruebas ha sido analizado. Asimismo, la motivación demuestra a las partes que éstas han sido oídas y, en aquellos casos en que las decisiones son recurribles, les proporciona la posibilidad de criticar la resolución y lograr un nuevo examen de la cuestión ante las instancias superiores. Por todo ello, el deber de motivación es una de las 'debidas garantías' incluidas en el art. 8.1 de la Convención para salvaguardar el derecho a un debido proceso [137]" (el resaltado nos corresponde), fallo que forma parte del bloque de constitucionalidad conforme dispone el art. 410.II de nuestra Ley Fundamental y guarda armonía con las disposiciones legales precedentemente citadas, correspondiendo su justiciabilidad.

Consecuentemente, al evidenciar que la Administración Tributaria incurrió en motivación arbitraria a momento de pronunciar la R.D. N° 17-00002-13 de 04 de enero de 2013, correspondía ser anulada como acertadamente determinó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1603/2013 de 27 de agosto, que confirmó la Resolución ARIT-SCZ/RA 0454/2013 de 03 de junio.

Finalmente, sobre el reclamo del demandante de que la autoridad demandada ordenó la validación de facturas, dicho cargo no resulta evidente por cuanto los antecedentes descritos ut supra demuestran que se determinó la dictación de una nueva Resolución Determinativa motivada que guarde correspondencia con la valoración de las pruebas presentadas durante el Proceso de Verificación 000120V108908 de 21 de mayo de 2012, individualizando las pruebas de descargo y mostrando por parte de la administración tributaria del valor que ésta le atribuye a cada una de ellas, sin que exista una imposición en la determinación del adeudo tributario.

#### VII. Conclusiones.

Por lo expuesto, al ser evidente que la R.D. N° 17-00002-13 de 04 de enero de 2013, no realizó la individualización de las pruebas de descargo presentadas por el contribuyente ni exteriorizó el valor que le atribuye a cada una de ellas, conforme se explicó ut supra; se colige, que la entidad demandante incurrió en valoración y motivación arbitraria, elementos que al formar parte del debido proceso y se constituyen en requisitos esenciales, cuya omisión acarrea la ineficacia de la Resolución Administrativa conforme prevé el art. 35-I-d) de la Ley del Procedimiento Administrativo en relación con el art. 4-c) de la citada disposición legal, que guardan correspondencia con los arts. 74-I y 99-II del CTB concordante con el art. 19 del D.S. N° 27310 de 09 de enero de 2004.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 47 a 53 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Enrique Martín Trujillo Velásquez y, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1603/2013 de 27 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria, sin costas.

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



187

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 21, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1157/2013 de 23 de julio (fs. 3 a 15 y vta.), el memorial de contestación de fs. 46 a 50, la réplica de fs. 81 a 85, la dúplica de fs. 90 y vta., el memorial presentado por el tercero interesado de fs. 75 a 79, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Rita Maldonado Hinojosa, en su condición de Gerente Distrital La Paz I a.i del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0506-13 de 04 de octubre (fs. 16), se apersonó por memorial de fs. 17 a 24, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 2 de la L. N° 3092 de 07 de julio de 2005, 70 de la L. N° 2341, 778 y 779 del Cód. Pdto. Civ. y la Sentencia Constitucional N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1157/2013 de 23 de julio.

1.- Que en uso de las atribuciones conferidas por el Código Tributario, la Administración Tributaria mediante Orden de Verificación N° 0011OVI00244, Operativo 720 "Operativo Especifico Crédito Fiscal IVA" de 14 de febrero de 2011, notificando el 13 de septiembre de 2011 al contribuyente Ministerio de la Presidencia, que posteriormente presentó la documentación solicitada el 13 de noviembre de 2012, a través de memorial donde formula y presenta descargos a la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/466/2012 de 13 de septiembre, por lo que la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/5778/12 de 12 de diciembre, respondiendo punto a punto toda la información presentada, evidenciándose que la misma contiene errores en la transcripción y registro de las notas fiscales observadas en el Libro de Compras IVA físico y que fueron subsanadas antes de la emisión de la Vista de Cargo, procediendo a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Ministerio de la Presidencia, con domicilio en Plaza Murillo s/n Edificio Palacio de Gobierno, zona central, con NIT 121045028, con el objeto de comprobar el cumplimiento a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos fiscales de enero a noviembre de 2008, de cuyo análisis se evidenció que parte de las facturas presentadas no son válidas para el cómputo del crédito fiscal.

2.- Que del análisis y verificación de la documentación presentada por el contribuyente, se estableció que la diferencia detectada se debe a que parte de las facturas observadas, habrían sido registradas erróneamente en el número de factura, número de autorización y fecha de importe en el envío de información del Libro de Compras IVA físico y Módulo LCV Da Vinci, dando lugar a que la Administración Tributaria emita la R.D. N° 0768/2012 de 24 de diciembre, que fue notificada al contribuyente mediante cédula el 31 de diciembre de 2012.

3.- Que el 21 de enero de 2013, el contribuyente interpuso recurso de Alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria en contra de la mencionada Resolución Determinativa, dando lugar a que se emita la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0534/2013 de 6 de mayo, que a su vez la confirmó, siendo revocada parcialmente por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1157/2013 de 23 de julio.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- La Administración Tributaria señaló que la Resolución de Recurso Jerárquico no se ajustó a los preceptos legales de la justa y legal Resolución de Recurso de Alzada, puesto que interpretó incorrectamente las normas.

A.- Manifestó que el procedimiento de determinación se realizó en base a la información proporcionada por el propio contribuyente, actuando dentro los parámetros del derecho a la seguridad jurídica, aplicando objetivamente las normas jurídicas tributarias, teniendo el contribuyente conocimiento pleno de cuáles eran sus derechos y obligaciones, por lo que con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, relativas al IVA e IT, correspondientes a los periodos fiscales de enero a noviembre de 2008, se ejercieron las facultades de los arts. 21, 66 y 100 de la L. N° 2492, aplicando el método de determinación establecido en el art. 43-I del Cód. Trib., es decir sobre base cierta, tomando en cuenta la información y los documentos que permitieron conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, utilizando las formas de determinación dispuestas en el art. 93 del mismo Código, determinando la deuda tributaria por una parte de oficio y por otra flanqueando sus alcances a los periodos fiscales de enero a noviembre de 2008, constituyéndose una determinación de carácter parcial.

B.- Señaló que la autoridad demandada obró de manera ultra petita, puesto que el contribuyente en su Recurso de Alzada no señaló absolutamente nada sobre la aplicación de la Ley más benigna, ni mucho menos del tipo que se adecúe al periodo fiscal, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria debió revisar la Resolución de Recurso de Alzada y no así tomar nuevos argumentos, toda vez que las facturas observadas por la Administración Tributaria no son válidas, al contener registro erróneo del número de factura, número de

autorización y fecha de importe en el envío de información del Libro de Compras IVA físico y módulo LCV Da Vinci, presentando el contribuyente notas fiscales que no se encuentran dentro del rango de dosificación, que no fueron dosificadas y que tienen diferentes fechas de emisión según el reporte del Módulo GAUSS, por lo que no son válidas para el cómputo de crédito fiscal.

A continuación desarrolló un cuadro de las facturas observadas, e indicó que se ajustaron las bases imponibles liquidándose los tributos sobre base cierta, con referencia a la información registrada en el Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT2), la información del Libro de Compra y Venta Da Vinci de los informantes y la del contribuyente, evidenciándose que este último registró erróneamente el número de factura, número de autorización y fecha e importe en el envío de información del Libro de Compras IVA físico y Módulo LCV Da Vinci, así como que presentó notas fiscales que no se encuentran dentro del rango de dosificación, que no fueron dosificados y que tienen diferente fecha límite de emisión según el reporte del Módulo GAUSS.

C.- Refirió que en el caso de las Actas Contravencionales Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación, la autoridad demandada actuó fuera de los parámetros previstos por el principio de congruencia, resolviendo más allá de lo pedido, puesto que jamás el contribuyente solicitó la aplicación de una norma más benigna u otra distinta a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, habiendo la Administración Tributaria, a través del Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/5778/2012 de 12 de diciembre, emitido pronunciamiento sobre las facturas Nros. 524, 526, 2125, 17, 117, 122589, 4493, 275194, 1317, 122587, 122380, 12365, 107, 289357, 242263 y sobre la autorización de la factura N° 1226, estableciendo el incumplimiento al deber formal del contribuyente de acuerdo a lo establecido en el num. 4, del art. 70 de la L. N° 2492 y art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-17, concordante con el Anexo inciso A), numeral 3, subnumeral 3.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, aplicando la sanción de 1.500 UFV, por lo que la autoridad demandada actuó de forma ultra petita al modificar la referida sanción y aplicar el subnumeral 4.2.1, numeral 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, que establece una sanción de 150 UFV cuando las personas jurídicas presenten los Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci – LCV, con errores de 1 a 20, y de 300 UFV, cuando incurran en errores de 21 a 50, siendo la resolución impugnada incongruente.

D.- Acusó violación al principio de congruencia, puesto que la autoridad demandada obró de forma ultra petita, ya que el contribuyente jamás solicitó en su Recurso de Alzada que se aplique de manera retroactiva la sanción más benigna, y mucho menos que quede sin efecto legal la sanción por el periodo fiscal de mayo de 2008, evidenciándose que la Autoridad General de Impugnación Tributaria habría obrado con nuevos argumentos, siendo que debió abocarse a lo referido en la instancia de Alzada, por lo que violó los arts. 198 inc. e) y 211 de la L. N° 2492, así como vulneró el derecho a la defensa y el debido proceso, consagrados en el art. 115, num. II de la C.P.E.

E.- Indicó violación de valores y principios constitucionales, puesto que la autoridad demandada ignorando el principio interpretativo sentado en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, no tomó en cuenta lo dispuesto en los arts. 323 y 410, parág. II de la Constitución Política del Estado, primero, al no interpretar la norma aplicable al caso concreto, y segundo, desconociendo los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad.

F.- Finalmente señaló que la Resolución de Recurso Jerárquico, no contiene fundamentación ni motivación, puesto que solo indica infundadamente que se debe aplicar retroactivamente la norma más benigna, dejando también sin efecto legal la sanción del periodo fiscal de mayo de 2008, al considerar que no existe tipo, sin que exista prueba alguna, interpretando equivocadamente el art. 76 de la L. N° 2492, que establece que quien afirme algo debe probarlo.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda y la revocatoria parcial de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1157/2013 de 23 de julio, y que en consecuencia se mantenga firme y subsistente en su totalidad la R.D. N° 0768/2012 de 24 de diciembre, así como las multas establecidas.

### II.- De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite al Ministerio de la Presidencia, en su condición de tercer interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 46 a 50, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 07 de noviembre de 2013 (fs. 45) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que los argumentos de la demanda contencioso tributario se sujetan a los mismos del Recurso Jerárquico, por lo que cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que la Administración Tributaria conforme la facultad normativa que le otorga el art. 64 de la L. N° 2492, en 07 de octubre de 2011 emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, la cual entró en vigencia a partir de su publicación, a excepción del art. 2 que incorpora el art. 28 a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, el cual entró en vigencia el 1 de enero de 2012, y que la



mencionada Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, en el subnumeral 4.2.1, numeral 4, modifica e incluye deberes formales, relacionados con el deber de información como es el deber formal de presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci – LCV, sin errores por periodo fiscal, imponiendo una sanción para personas jurídicas de 150 UFV, cuando estas incurran en errores de 1 a 20, y de 300 UFV, cuando incurran de 21 a 50 errores.

Manifiestó que corresponde aclarar, que si bien las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación se refieren al registro incorrecto de notas fiscales en el Libro de Compras IVA, en cuanto a fechas y números de autorización, sancionadas de acuerdo al Anexo A, numeral 3.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, el acto administrativo impugnado es la R.D. N° 0768/2012, que refiere en cuanto al incumplimiento de deberes formales al registro erróneo del número de factura, número de autorización y fecha e importe en el envío de información del Libro Compras IVA físico y Módulo LCV Da Vinci, por lo que en el presente caso se debe considerar que si bien la contravención por el incumplimiento al deber formal en cuanto a la presentación de Libros de Compras y Ventas IVA, a través del módulo Da Vinci – LCV, sin errores, se suscitó en los periodos de enero a noviembre de 2008, correspondiendo aplicar la multa prevista en el subnumeral 3.2, numeral 3, Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, en atención a la regla jurídica del *tempus comissi delicti*, según la cual la Ley a aplicarse es la que se encontraba vigente al momento de la comisión del delito o contravención tributaria, siendo que nuestra normativa reconoce una excepción a la regla cuando se trata de aplicar una sanción más benigna en materia penal, consiguientemente, toda vez que en materia penal tributaria se encuentran regulados los ilícitos tributarios, que se conforma por un delito o una contravención, corresponde aplicar la sanción más benigna por mandato expreso de los arts. 123 de la C.P.E., y 150 de la L. N° 2492.

Indicó que la Administración Tributaria, observó el registro de número de autorización diferente y que registran una fecha diferente a su emisión en el Libro de Compras IVA, correspondiente a los periodos fiscales de enero a noviembre de 2008, determinando la sanción de 1.500 UFV por cada periodo fiscal, haciendo un total de 16.500 UFV de conformidad al subnumeral 3.2 del numeral 3 del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, que sanciona la conducta de "Registro de Compra y Venta de acuerdo a lo establecido en norma específica, por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal".

Refirió que en el caso del registro de número de autorización diferente, si bien existe un presupuesto de hecho, este no se ajusta a los presupuestos de derecho citados en el proceso determinativo que fue seguido por la Administración Tributaria, cual es la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo, que en su art. 47, párrafo I, indica que se establece un libro de registro denominado "Libro de Compras IVA", en el que se debe realizar un registro cronológico de las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes y documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar y que respaldan el crédito, por tanto, el registro de número de autorización diferente, no se enmarca en el tipo establecido en el subnumeral 3.2 del numeral 3 del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, y verificadas las Actas por Contravenciones, se evidencia que solo en el periodo de mayo 2008 existe la observación del registro de número de autorización diferente, por lo que debe revocarse la sanción establecida.

Continuó señalando, que sobre la observación del registro de una fecha diferente a su emisión en el Libro de Compras IVA, como se señaló precedentemente, se debe realizar el registro en el periodo a declarar y no facturas de otros periodos, por lo que este tipo si se adecúa a la sanción impuesta por la Administración Tributaria, sin embargo se debe aplicar la sanción más benigna por mandato de los arts. 123 de la C.P.E., y 150 de la L. N° 2492.

Agregó que, el subnumeral 4.2.1, num. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, establece sanciones de 150 UFV cuando las personas jurídicas presenten los Libros de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci – LCV, con errores de 1 a 20, y de 300 UFV, cuando incurran en errores de 21 a 50, siendo que en este caso el contribuyente remitió la información del Libro de Compras IVA con errores, correspondiendo se aplique la sanción de 150 UFV, para los periodos de enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, septiembre, octubre y noviembre de 2008, en razón a que cada uno de ellos no sobrepasan de 9 errores, respecto a la fecha de la factura, y para el periodo de agosto de 2008, corresponde una multa de 300 UFV, debido a que presentan 30 errores, por ser estas sanciones más benignas que la sanción de 1.500 UFV prevista en el subnumeral 3.2, num. 3 del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, así como sin sanción el periodo de mayo de 2008, por no existir tipo.

Indicó también, que en nuestra legislación la figura de incumplimiento de deberes formales se encuentra prevista en los arts. 160-5 y 162 de la L. N° 2492, como una contravención, no obstante de ser de menor gravedad que un delito tributario, no puede tener un tratamiento menos favorable en cuanto a la aplicación retroactiva de la Ley prevista en el art. 123 de la C.P.E., así como el art. 150 de la L. N° 2492, sin distinguir que se trate de delitos o contravenciones, ya que estos dos conceptos están incluidos en la clasificación de ilícitos tributarios, por lo que independientemente de que el ilícito tributario sea un delito o una contravención y se encuentre o no vinculado a un proceso de determinación, por mandato expreso de los últimos artículos señalados, se debe aplicar la Ley que beneficie más al contraventor, dado que para el caso expresamente está señalado que las normas tributarias se pueden aplicar retroactivamente cuando establezcan sanciones más benignas.

Refirió también, que respecto a los puntos de la supuesta violación de valores y principios constitucionales por parte de la autoridad demandada, así como de la inexistente fundamentación en la resolución impugnada, se tiene que al no haber sido planteados oportunamente como agravios, se encontrarían como actos consentidos, de manera libre, voluntaria y expresa, por lo que la instancia jerárquica se hallaba impedida de emitir un criterio de manera oficiosa o ultra petita por el principio de congruencia, por lo que la demanda contencioso administrativa no es la vía para resolver actos consentidos y no impugnados en el recurso jerárquico, siendo que solo se puede responder lo expresamente impugnado y resuelto en instancia jerárquica.

Finalmente señaló, que cabe aclarar que los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492, y los arts. 198-e) y 211-I de la L. N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada, deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con

claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver la Resolución Jerárquica sobre la base de dichos fundamentos planteados, razón por la cual no corresponde dar respuesta a puntos no impugnados en el recurso jerárquico por la Administración Tributaria, en estricta observancia del principio de congruencia.

#### II.4.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1157/2013 de 23 de julio.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la Administración Tributaria presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 81 a 85, en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la réplica a través de providencia de fs. 87, dando lugar a que la autoridad demandada presente la réplica a fs. 90 y vta., en el que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 91, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Así también, el Ministerio de la Presidencia a través de sus representantes legales, presentó el memorial de contestación a la demanda en calidad de tercero interesado que cursa de fs. 75 a 79, providenciándose a fs. 86, que lo expuesto se considerará a momento de pronunciar resolución.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 13 de septiembre de 2011, la Administración Tributaria notificó al Ministerio de la Presidencia con la Orden de Verificación N° 00110VI00244 de 14 de febrero de 2011 (fs. 3 del Anexo 3), a objeto de la verificación del IVA de los periodos fiscales de enero a noviembre de 2008, correspondiente al crédito fiscal contenido en las facturas declaradas detalladas en el cuadro de fs. 4 a 5 del anexo 3; asimismo requirió la presentación de los siguientes documentos: Form. 200 o 210 de los periodos observados, Libro de Compras y Ventas IVA, Facturas de compras originales según el cuadro de detalle y medio pago de las facturas observadas, otorgándole un plazo de 5 días hábiles para su presentación.

III.2.- Que el 16 de septiembre de 2011, el contribuyente solicitó ampliación del plazo para cumplir con el requerimiento de documentación (fs. 9 del Anexo 3), por lo cual la Administración Tributaria emitió el Proveído N° 24-01834-2011 de 20 de septiembre (fs. 10 del Anexo 3), ampliando el plazo de entrega de documentos hasta el 28 de septiembre de 2011, provocando que el contribuyente presente el 26 de septiembre de 2011 la documentación requerida.

III.3.- Que el 13 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nros. 42911, 42912, 42920, 42921, 42922, 42923, 42924, 42925, 42926, 42927 y 42928 (fs. 395 a 405 del Anexo 4 y 5), al haber constatado el incorrecto registro de varias facturas en el Libro de Compras IVA de los periodos fiscales de enero a noviembre del 2008, contraviniendo el numeral 4 del art. 70 de la L. N° 2492 y el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, siendo sancionado con la multa de 1.500 UFV por cada periodo, según el subnumeral 3.2, numeral 3 del Anexo Consolidado de la RND N° 10-0037-07.

III.4.- Que el 13 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/INF/3108/2012 (fs. 407 a 412 del Anexo 5), indicando que del análisis y verificación de la documentación presentada por el contribuyente, se estableció que las facturas observadas no se encuentran dentro del rango de dosificación, que no fueron dosificadas y que tienen diferente fecha límite de emisión según el reporte del Módulo Gauss y siendo que el contribuyente es agente de información, por lo cual no se acreditó el crédito fiscal, identificando una multa por incumplimiento a deberes formales.

III.5.- Que el 12 de octubre de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula al sujeto pasivo con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/466/2012 de 13 de septiembre (fs. 413 a 418 del Anexo 5), que estableció como liquidación de la deuda tributaria un total de 16.500 UFV, equivalentes a Bs 29.337.- por multas por incumplimiento a deberes formales correspondientes a los periodos fiscales de enero

a noviembre de 2008, por haberse comprobado que el contribuyente de acuerdo con el art. 14 de la L. N° 843, es agente de información y que no acreditó el crédito fiscal.

III.6.- Que el 13 de noviembre de 2012, el sujeto pasivo mediante memorial de fs. 437 a 439 del Anexo 5, formuló y presentó pruebas en contra de la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/466/2012, realizando también aclaraciones a las observaciones contenidas en las Actas de Contravención Tributaria Vinculadas al Procedimiento de Determinación, dando lugar a que la Administración Tributaria emita el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/5778/2012 (fs. 508 a 510 del Anexo 5), el cual señala que los descargos presentados contienen errores en la transcripción y registro de las Notas Fiscales observadas en el Libro de Compras IVA físico y no como lo argumentado en el memorial de descargo, que los errores habrían sido subsanados antes de la emisión de la Vista de Cargo, por lo que concluyó informando que el descargo no es válido.

III.7.- Que el 31 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al representante legal del Ministerio de la Presidencia con la R.D. N° 0768/2012 de 24 de diciembre (fs. 513 a 518 del Anexo 5), que determinó de oficio la inexistencia de tributo omitido por los periodos fiscales de enero a noviembre de 2008, imponiendo la sanción de 1.500 UFV para cada uno de los referidos periodos fiscales por incumplimiento a los deberes formales, relacionados con el Registro en Libro de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica, por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal, que alcanza a 16.500 UFV, equivalentes a Bs29.689.

III.8.- Posteriormente, Juan Marcelo Zurita Pabón, Jaime Ramiro Vargas Santi y Jéssica Marcela Llanos Alarcón en representación legal del Ministerio de la Presidencia, mediante memorial de fs. 104 a 108 del Anexo 1, interpuso recurso de alzada contra la R.D. N° 0768/2012, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0534/2013 de 06 de mayo (fs. 148 a 162, Anexo 1), que resolvió CONFIRMAR la R.D. N° 0768/2012 de 24 de diciembre, emitida por la Administración Tributaria.

III.3.- Esta Resolución de Alzada, dio lugar a que el Ministerio de la Presidencia a través de sus representantes legales, por memorial de fs. 181 a 183 y vta., del Anexo 1, interponga Recurso Jerárquico en su contra, que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1157/2013 de 23 de julio (fs. 215 a 227 y vta., Anexo 2), que REVOCÓ parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0534/2013 de 6 de mayo, en la parte referida a la modificación de la sanción establecida en el Anexo A) numeral 3, Subnumeral 3.2. de la RND N° 10-0037-07 de 1.500 UFV por cada Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación a 150 UFV, por lo periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, junio, julio, septiembre, octubre y noviembre de 2008, y a 300 UFV para el periodo fiscal de agosto 2008 y sin efecto legal la sanción por el periodo fiscal de mayo 2008 al no existir tipo, sumando un total de deuda tributaria de 1.650 UFV de acuerdo al subnumeral 4-2-1, numeral 4 de la RND N° 10-0030-11 de 07 de octubre.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: 1) Si la autoridad demandada emitió una resolución ultra petita, al modificar la sanción por incumplimiento a deberes formales establecida en el art. 47 de la RND N° 10-0016-17, concordante con el Anexo inciso A), numeral 3, subnumeral 3.2 de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre (1.500 UFV), por la sanción dispuesta en el subnumeral 4.2.1, numeral 4 de la RND N° 10-0030-11 (150 UFV), bajo el criterio de retroactividad de la norma tributaria establecida en los art.s 150 de la L. N° 2492 y 123 de la C.P.E.; 2) Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no fundamentó ni motivó correctamente la Resolución de Recurso Jerárquico, vulnerando el principio de congruencia.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

##### V.1.- Análisis y fundamentación.

En consideración a la argumentación de la parte demandante, en función de la estructura de su memorial de demanda, esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia pasa a resolver los agravios identificados conforme los fundamentos y razonamientos que a continuación se expresan:

V.2.- Respecto al primer punto de controversia, que trata sobre la aplicación de la sanción más favorable o benigna, la cual a criterio de la Administración Tributaria habría sido de manera ultra petita, es preciso indicar previamente que el Código Tributario establece los principios, instituciones, procedimientos y las normas fundamentales que regulan el régimen jurídico del sistema tributario boliviano, por consiguiente se constituye en una norma de carácter público y de cumplimiento obligatorio, en esa dimensión y en la facultad de crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria y determinar las sanciones para cada una de las conductas contraventoras, en base a los límites establecidos por la norma tributaria a través de normas regulatorias, evidenciándose en el presente caso, que la Administración Tributaria aplicando las facultades especiales establecidas en los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, realizó en el contribuyente Ministerio de la Presidencia el control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, sobre el crédito fiscal de los periodos de enero a noviembre de 2008, exigiendo a éste la información necesaria, documentos y correspondencia con efectos tributarios.

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, es preciso indicar los antecedentes que se produjeron en la etapa administrativa:

En ese sentido, se advierte que el 13 de septiembre de 2011 la Administración Tributaria notificó al representante legal del Ministerio de la Presidencia con la Orden de Verificación N° 00110VI00244 (fs. 3 del Anexo 3), con el objeto de verificar las facturas declaradas en los periodos fiscales de enero a noviembre de la gestión 2008, dando lugar que el contribuyente el 26 de septiembre de 2011 presente la

documentación requerida, con la que la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/VC/466/2012, comprobando que el contribuyente es agente de información, por lo que efectuó solo la liquidación por incumplimiento a deberes formales de 16.500 UFV. Esta Vista de Cargo fue confirmada por la R.D. N° 0768/2012, que evidenció que el contribuyente registró erróneamente el número de factura, número de autorización y fecha e importe en el envío de información del Libro de Compras IVA físico y Módulo LCV Da Vinci, por lo cual se habrían emitido las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación (fs. 395 a 405 de los anexos 4 y 5).

Al respecto, se tiene que el incumplimiento de las obligaciones administrativas establecidas en el Código Tributario, las Leyes Impositivas, los Decretos Supremos y las Resoluciones Normativas de Directorio del Servicio de Impuestos Nacionales, es tipificada como incumplimiento a deberes formales, que es independiente al pago de las obligaciones tributarias, en esta base y aplicando lo establecido en los arts. 148, 158, 160 y 162 de la L. N° 2492, la Administración Tributaria a través de los procedimientos regulatorios tiene la facultad de establecer los alcances de las contravenciones tributarias, clasificándolas y detallando los deberes formales de los sujetos pasivos o terceros responsables, definiendo una sanción para cada uno de los incumplimientos formales y así mismo, definir los procedimientos sancionatorios, objetivos que emanan de la previsión establecida en el parágrafo I, art. 162 de la L. N° 2492, que dispone: "El que de cualquier manera incumpla los derechos formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde 50 UFV a 5.000 UFV. La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria".

Asimismo, el art. 64 de la L. N° 2492, establece que: "La Administración Tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos", de lo que se concluye que la Administración Tributaria, tiene facultad normativa delegada expresamente por Ley para dictar normas administrativas a los efectos de la aplicación de las normas tributarias sustantivas, facultad o derecho ratificado en el parág. I, art. 40 del D.S. N° 27310 Reglamento del Código Tributario Boliviano, en ese sentido, la Administración Tributaria emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 07 de octubre, que entró en vigencia a partir de su publicación (con excepción del art. 2 que incorpora el art. 28 a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, que entró en vigencia el 1 de enero de 2012), que en su subnumeral 4.2.1, numeral 4, art. 1, modificó y adicionó deberes formales relacionados con el deber de información como es el deber formal de presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci – LCV, sin errores por periodo fiscal, estableciendo una sanción para personas jurídicas de 150 UFV, cuando incurran de 1 a 20 errores, y de 300 UFV cuando incurran de 21 a 50 errores.

En el presente caso, se advierte que la Administración Tributaria determinó sanciones por contravenciones por incumplimiento a deberes formales en cuanto a la presentación de Libros de Compra y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci – LCV, sin errores, de los periodos fiscales de enero a noviembre de 2008, aplicando la sanción establecida en el subnumeral 3.2, numeral 3 del Anexo Consolidado A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07.

Bajo estos antecedentes, con relación a la retroactividad de las normas tributarias y la aplicación de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 07 de octubre de 2011, que contiene sanciones más benignas a las anteriores, aclarando que si bien las contravenciones tributarias ocurrieron en los periodos fiscales de enero a noviembre de 2008, es decir, en vigencia de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, que fue modificada por la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, que adicionó los subnumerales 4.2.1, 4.2.2, 4.3.1, 4.3.2, 4.8.1, 4.8.2, 4.9, 4.9.1 y 4.9.2, al Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, estableciendo sanciones más benignas; es preciso referir que corresponde su aplicación por expresa previsión del art. 150 de la L. N° 2492, que señala expresamente: "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", disposición legal concordante con el art. 123 de la C.P.E., que dispone: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto, excepto en materia laboral... y en el resto de los casos señalados por la Constitución".

En tal sentido, el subnumeral 4.2.1, numeral 4, adicionado o incorporado al Anexo "A" de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, por mandato de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, establece la sanción de 150 UFV cuando las personas jurídicas presenten los Libros de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci – LCV, con errores de 1 a 20, y de 300 UFV cuando incurran en errores de 21 a 50, subnumeral que corresponde aplicar en el presente caso, en razón a que el contribuyente Ministerio de la Presidencia, en su condición de Agente de Retención no cumplió con el deber de presentar la información extrañada respecto los periodos fiscales enero a noviembre de 2008, criterio que adecuadamente emitió la Autoridad General de Impugnación Tributaria, debiendo considerar que el Código Tributario se constituye en una norma de carácter público y de cumplimiento obligatorio, no existiendo un pronunciamiento ultra petita como acusó la Administración Tributaria, toda vez que el contribuyente Ministerio de la Presidencia, reclamó en su Recurso Jerárquico (fs. 181 a 183 del Anexo 1), que no se consideró la aplicación de la norma más benigna.

V.3.- Finalmente respecto al segundo punto controvertido, donde se acusó vulneración al principio de congruencia, al no haberse fundamentado ni motivado correctamente la Resolución Jerárquica; se tiene que, de la revisión de la Resolución de Recurso Jerárquico, no se advierte dicha vulneración, toda vez que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, fundamentó y motivó correctamente su fallo, realizando una redacción de los hechos sucedidos en instancia administrativa, indicando qué norma permite la aplicación de la sanción más benigna para el contribuyente, así como refiriendo claramente el motivo por el cual consideró que debe revocarse la Resolución de Alzada y modificarse las sanciones interpuestas en anteriores instancias, por lo que este Tribunal Supremo de Justicia, no encuentra vulneración alguna al principio de congruencia, sino por el contrario, advierte que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, realizó una correcta aplicación de la norma tributaria en la modificación de la sanción contenida en Resolución de Recurso de Alzada.

V.4.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1157/2013 de 23 de julio, revocando parcialmente la Resolución de Alzada, hubiera emitido un pronunciamiento ultra petita, puesto que la aplicación excepcional de la retroactividad de la norma tributaria más benigna, fue solicitada expresamente por el contribuyente (fs. 182 vta. del recurso jerárquico, Anexo 1, específicamente), no siendo ciertos los fundamentos acusados en la demanda, así como tampoco se evidencia las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral IV., de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Que del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciarse a través de la resolución impugnada, no incurrió en ninguna infracción de normas legales, al contrario, se advierte que interpretó y aplicó correctamente las normas jurídicas, en consecuencia se debe mantener firme la Resolución emitida por la instancia jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 24, interpuesta por Rita Maldonado Hinojosa, en su condición de Gerente Distrital La Paz I a.i del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1157/2013 de 23 de julio.

No suscribe la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



188

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 38 a 44, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1265/2013, emitida el 07 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 66 a 69 vta.; el memorial de apersonamiento de fs. 92 a 97 vta., de la tercer interesada, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, representada legalmente por Manuel Félix Sanguenza Guzmán, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1265-2013, de 07 de agosto, amparado en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341; arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., expresando lo siguiente:

Inició refiriendo que del informe AN-UFIPR-I-60/2012, de 27 de septiembre de 2012, se resalta la falta del certificado medioambiental emitido por IBMETRO; siendo que, mediante nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado N° CM-PT-04-00131-2011, correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) N° 2011/543/C-2462; solicitud que fue autenticada por Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitiendo el Informe N° IBMETRO-DML-INF-240/12, del técnico de metrología legal (Fátima Cassas Patón) indicando que: 1) "los certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de nuestros archivos IBMETRO-CENTRAL LA PAZ"; 2) "los certificados

cuestionados tienen código de recinto aduanero '04' siendo que, el código correcto y asignado al recinto aduanero de Avaroa es el código '03'; 3) "los certificados tienen la firma y el sello Institucional de la oficina IBMETRO ORURO además que el técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera Avaroa ya que en la fecha de emisión detallada en el certificado el Técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO, por tanto los certificados detallados no tienen la validez que requieren ya que los mismos deben tener sello y firma del técnico autorizado y que ejerza funciones en IBMETRO"; y, 4) En conclusiones mencionó que: "realizado el seguimiento a los certificados mencionados, los mismos no existen y no se encuentran registrados en ninguno de los archivos existentes en IBMETRO-Oficina La Paz, ni en los archivos de IBMETRO-CBBA, por tanto los certificados mencionados no tienen la validez requerida ya que estos no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por el Instituto Boliviano de Metrología".

Continuó refiriendo que, la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L." al momento de efectuar la DUI 2011/543/C-2463 de 29 de septiembre de 2011, presentó un certificado Medio Ambiental presuntamente falso (N° CM-PT-04-00131-201 de 29 de diciembre de 2011), por lo que se establece que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos y aprobados por la legislación nacional vigente.

Efectuó la cita de una serie de normas legales, siendo estos los siguientes: art. 148 de la L. N° 2492 (Código tributario Boliviano); art. 84, 85 y 88 de la L. N° 1990 (Ley General de Aduanas); art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduana; art. 119, modificado por la Disposición Tercera D.S. N° 572, de 14 de julio de 2010; arts. 3 y 5 del D.S. N° 28963; y, la Resolución Ministerial N° 357 de 14 de septiembre de 2009, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas; concluyendo que por la normativa señalada, el sujeto pasivo habría incurrido en el ilícito de Contrabando, tipificado por el art. 181 de la L. N° 2492.

Refirió que por lo anteriormente expuesto, se establecen indicios de la comisión de contravención tributaria por contrabando, según tributos pagados Bs 17.975,00 equivalente a UFV 10.464,57, conforme a lo establecido en el art. 160 de la L. N° 2492, modificado en su importe por el parágrafo II del art. 21 de la L. N° 100 de 4 de abril de 2011.

Manifestó que, al ser que el monto de los tributos correspondientes a la mercancía es inferior a los UFV 50.000,00 debe ser considerada como contravención tributaria, según lo establecido en el art. 56 capítulo XII de Presupuesto General, que dispuso la modificación de los numerales I, III y IV del art. 181 de la L. N° 2492, debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el capítulo III del Título IV del Código Tributario Boliviano.

Afirmó que, del acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-060/2012 de 28 de septiembre de 2012, se tiene identificada como persona sindicada a la importadora Libna Giovana Aranda Zuñavi, NIT 3508828012, Barrio Villa Fátima C/2 Esq. 9 N° 38 Noroeste Oruro.

Que en relación a la mercancía se trata de un Camión, Marca Nissan, Tipo Cóndor, Motor FE6104899G, Chasis MK252K05466, Modelo 2006, Color Blanco.

Manifestó que, en base a los informes y al acta de intervención referida líneas arriba, sobre la presunción de la comisión de contrabando contravencional, de acuerdo con lo previsto en el inciso b) del art. 181 del Cód. Trib., L. N° 2492, se dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-53/2012, de 26 de diciembre, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera.

## I.2.- Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Argumentó que según la autoridad demandada, al no haberse observado las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se incurrió en vulneración del debido proceso y del derecho a la defensa del sujeto pasivo, sosteniendo que la resolución sancionatoria emitida conlleva vicios de nulidad, ya que desde la irregular emisión del acta de intervención, se provocó la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

I.2.2.- Indicó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la resolución pronunciada en alzada, por lo que consiguientemente se anuló obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional, pero que refutando ésta, se puede observar que identifica a las personas sindicadas, así como los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercancía y otros.

Citó el art. 48 del D.S. N° 27310, art. 85 de la Ley General de Aduanas, los arts. 65, 81 y 148 del Cód. Trib. Boliviano y el art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, transcribiendo a continuación lo expresado por la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada, en su sub numeral xii del numeral IV.4.2.

Afirmo que la autoridad demandada basó su decisión en lo dispuesto por el art. 48 del D.S. N° 27310 y que la norma en cuestión dispone que los aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases, entre otras, de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, pero que ello no es obligatorio o que constituya un requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento de control posterior, por lo que la AGIT no interpretó correctamente el art. 8 de la L. N° 2492.

Que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado del IBMETRO que se encuentra en antecedentes, se presentó como documento soporte de la DUI el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz, que los certificados que corresponden a Avaroa tienen el código 03 y no 04, y que el técnico firmante no se encontraba en funciones, por lo que los certificados no tienen validez; añadió que, los certificados no detallan el número de factura que hace referencia al servicio realizado, ni se verifica el número de parte de recepción del vehículo.

Aclaró que no corresponde efectuar una fiscalización sobre la validez del certificado del IBMETRO, que él mismo certificó que no es válido; que el proceso penal iniciado tiene como finalidad determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso

del mismo; situación distinta de la relativa al contrabando, que va a sancionar el tráfico de mercancías sin documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por las normas.

Señaló que el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso que se determine la existencia del ilícito de contrabando, por lo que en observancia del art. 5 de la L. N° 2492, se debe aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional que se ha cumplido en este caso.

Manifestó que por lo argumentado, la autoridad jerárquica no realizó una correcta interpretación de la norma, ni consideró la prelación normativa en caso de vacíos procedimentales, pretendiendo la fiscalización posterior de un hecho demostrado en control diferido regular, que estableció el ilícito de contrabando y no de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de fiscalización posterior, razón por la que aplicando el art. 156 de la L. N° 2492, se evacuó el Acta de Intervención, citando a continuación el art. 157 del Cód. Trib. Boliviano.

### I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando al Tribunal Supremo que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque la Resolución AGIT-RJ 1265/2013 de 07 de agosto y en consecuencia se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-POTPI N° 53/2012 de 26 de diciembre.

### II.- De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 46 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre orden instruida para la notificación del tercero interesado, Libna Giovana Aranda Zuñavi, en el domicilio señalado al efecto, encomendándose su cumplimiento a través del Tribunal Departamental de Justicia de Oruro.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 30 de abril de 2014 como consta a fs. 60, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota a fs. 61 y recibida según cargo a fs. 61 vta., disponiéndose por providencia de fs. 62, su arrimo al expediente.

Asimismo, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 66 a 69 vta., fue providenciado a fs. 73 y 89, disponiendo que se tiene apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 07 de noviembre de 2013 (fs. 64), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que habiéndose solicitado a la Agencia Despachante de Aduanas (ADA) SAA SRL., la remisión de 77 Declaraciones Únicas de Importación DUI, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, el 01 de junio de 2012, se solicitó a IBMETRO la certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, por lo que el 29 de agosto de 2012, se informó por el Director de Metrología Legal del IBMETRO, que los mismos no se encuentran registrados en sus archivos, que los funcionarios que figuran y que firman los certificados no se encontraban en funciones en las fechas de emisión y que continuando con el procedimiento sancionatorio, el 27 de septiembre de 2012 la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, emitió el Informe AN-UFIPR-I-060/2012, en el que se señala que corresponde la anulación de la DUI C-2463, debido a que no existe el certificado medioambiental emitido por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión de contrabando, tipificado en el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492.

Asimismo, señaló la existencia de indicios de delitos penales por falsedad del certificado del IBMETRO, notificándose a Libna Giovana Aranda Zuñavi con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-060/2012, de 28 de septiembre; posteriormente, el 2 de enero de 2013, se notificó en Secretaría, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-53/2012, de 26 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional, en base al num. 4 del art. 160-b) del art. 181 de la L. N° 2492.

Por otra parte, que tomando en cuenta que no existe mercancía comisada, en aplicación del parág. II del art. 181 de la L. N° 2492, se dispuso el pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a la suma de Bs 86.852.00.- la ejecución tributaria y la captura del vehículo, la anulación de la DUI C-2463, de 09 de diciembre de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal, por la presunta comisión del delito de falsificación de documento.

Que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado mediante Resolución de Directorio N° RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando; que sin embargo, el numeral 4, conclusión del Control Diferido Regular, señala: "Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión."

Que del mismo modo, el procedimiento de control diferido, consiste en comprobar que los datos declarados en la DUI y en los documentos adjuntos, sean correctos, completos y exactos, pero que cuando no puedan ser verificados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, de acuerdo con lo que disponen los arts. 49, 21, 100 y 104 de la L. N° 2492.

En virtud de lo anterior, tomando en cuenta que se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-060/2012, de 28 de septiembre, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se incurrió en vulneración del derecho al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

Que en consecuencia, en aplicación del párrafo II del art. 36 de la L. N° 2341, aplicable por disposición del num. 1 del art. 74 de la L. N° 2492, la AGIT confirmó la resolución pronunciada en recurso de alzada, anulando obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional inclusive, debiendo la Administración Aduanera, concluir el procedimiento de control diferido e iniciar un procedimiento de fiscalización, de acuerdo con lo que disponen los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Sostuvo que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la endeble demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

#### II.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1265/2013, de 07 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III. Contestación del tercero interesado.

Libna Giovana Aranda Zuñavi, con memorial que cursa de fs. 92 a 97, se apersonó al proceso y haciendo un recuento de lo antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Aduanera señaló que respecto a las disposiciones legales vigentes a la fecha del despacho o trámite aduanero, estaba la RD 01-004-2009 de 12 de marzo.

Agregó que la Administración Aduanera, señaló que el trabajo es la consecuencia de la aplicación de una Fiscalización de Control Diferido; sin embargo, revisadas las disposiciones aprobadas por el Directorio de la Aduana Nacional, no encontró ninguna disposición.

Señaló que otra inconsistencia que encuentra radica en que la Administración Aduanera señaló que no es aplicable al presente caso por tratarse de una fiscalización de control diferido que es diferente en gran proporción de una fiscalización posterior, por lo que las notificaciones son plenamente válidas por haberse ajustado a la RD 01-004-2009 de 12 de marzo, que aprueba el procedimiento de control diferido, de cuya revisión concluyó que no se cumplieron los procedimientos establecidos; así por ejemplo, en dicho procedimiento no existe emisión de actas de intervención menos las resoluciones administrativas o sancionatorias.

Los actos citados no pueden ser realizados por la Administración Aduanera mediante el procedimiento de control diferido sino a través de una fiscalización aduanera posterior, que está prevista en la RD 01-008-11 de 22 de diciembre de 2011, donde se puede emitir el acta de diligencia, acta de infracción, vista de cargo, acta de intervención contravencional, resolución sancionatoria/final/auto administrativo. De otra manera, se vulneran los derechos del sujeto pasivo establecidos en la Carta Magna.

Manifestó su desacuerdo con la forma como fue realizado todo el trámite administrativo, al realizarse controles aduaneros incumpliendo las Resoluciones del Directorio de la Aduana Nacional. Transcribiendo la parte conclusiva del Informe AN-UFIPR-I-072/2012, se preguntó qué pasaría si en el proceso penal se demuestra que el documento o certificación no es falso, qué ocurriría con la anulación de la DUI?, por tanto, existe una incongruencia cuando se ordenó anular después de ejecutoriada, a sabiendas que el proceso penal tiene otras fechas o plazos de ejecución con relación al ámbito tributario.

Apuntó que durante el proceso de control diferido regular, no corresponde emitir ninguna acta de intervención, lo que correspondía era que se solicite el inicio de fiscalización, entonces, existen inconsistencias e incongruencias que llevan a un error en las interpretaciones para su defensa porque como ciudadano importó un vehículo automotor bajo un principio de buena fe.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-060/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.



Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-060/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 1 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 13 a 14. Anexo-1).

2. A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de fs. 13 de la carpeta 3), el 06 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-2463 que dio origen al presente proceso (fs. 25. anexo 3).

3. En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 23 a 25 y 26 a 33. Anexo-1).

4. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-060/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2463, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 42 a 49. Anexo-1).

5. El 05 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-060/2012 de 28 de septiembre, emitida en su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 25.095,94 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 50 a 58. Anexo-1).

6. Posteriormente, el 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-053/2012 de 26 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención ya la anulación de la DUI C-2463 de 29 de diciembre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 66 a 72. Anexo-1).

7. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0116/2013 de 13 de mayo, anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-053/2012 de 26 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI 060/2012 de 28 de septiembre, ordenando que la Administración Aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra (fs. 72 a 77 vta. Anexo 1)

8. La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico (fs. 90 a 94 vta. Anexo 1), que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-060/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4. Conclusión del Control Diferido Regular; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

#### VI. Análisis de las problemática planteada.

##### VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: “si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presuma la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4-3. Señala: “A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB – potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1265/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 38 a 44, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1265/2013 de 07 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



189

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 23 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1242/2013 de 29 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 48 a 52 vta., la réplica de fs. 57 a 62, la dúplica de fs. 66 y vta., el decreto de "autos" de fs. 201, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Rita Maldonado Hinojosa, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1242/2013 de 29 de julio, amparada en el art. 2 de la L. N° 3092, art. 70 de la L. N° 2341, y arts. 778 y 779 del Cód. Pdto. Civ., expresando lo siguiente:

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Manifestó que la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, realiza una incorrecta interpretación de la norma, ya que las Resoluciones Determinativas emitidas por la Administración Tributaria cumplen con los requisitos indispensables establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492, como ser: Lugar y fecha; nombre o razón social del sujeto pasivo; especificaciones sobre la deuda tributaria; fundamentos de hecho y de derecho; calificación de la conducta; firma, nombre y cargo de la autoridad competente, por lo que el fallo emitido y ahora impugnado es inconsistente, incongruente y malinterpreta la norma legal, afectando los intereses del Estado.

Alegó que los actos jurídicos de la Administración Tributaria, para manifestar su pretensión de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva, la realizó en base al uso de procedimiento para casos especiales plasmada en el art. 97 de la L. N° 2492. Añade que el cálculo de la base presunta, se obtiene de acuerdo a la RND N° 10.0024.08, por tanto habiendo sido válida y legal la notificación con las Vistas de Cargo al contribuyente y otorgándose el plazo de 30 días para la presentación de la conducta extrañada, el contribuyente no desvirtuó la calificación preliminar de la conducta tributaria establecida en las Vistas de Cargo, en consecuencia se configuró la contravención de Omisión de Pago, prevista por el art. 165 del Cód. Trib.; asimismo, el D.S. N° 27310 faculta a la Administración Tributaria sancionar al contribuyente con el 100% del tributo no pagado, por concepto de omisión de pago.

Expresó que el contribuyente no presentó su declaración jurada ante la Administración Tributaria, ya que no figuran los formularios por IUE e IVA de los periodos diciembre y marzo de 2008, por lo que se afirma que no efectuó la presentación de descargos a efecto de desvirtuar la calificación de la conducta establecida en la Vista de Cargo, configurándose la contravención de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y 42 del D.S. N° 27310. Agrega que una vez emitida la Vista de Cargo y abierto el término probatorio, el contribuyente no aportó ningún documento menos declaración jurada que demuestre que cumplió con sus obligaciones, por lo que se emitieron las respectivas Resoluciones Determinativas, y recién presenta como prueba de reciente obtención ante la ARIT, con un número de NIT distinto al contribuyente, pruebas presentadas fuera del plazo otorgado por la Vista de Cargo y que no pueden ser admisibles en previsión del art. 81-2), 3) de la L. N° 2492, ya que las pruebas presentadas fuera de plazo no pueden surtir efecto legal alguno; lo que debe demostrar el contribuyente es que la omisión en la presentación oportuna de la presentación de la prueba, no fue por causa atribuible a su persona.

Sostuvo que el recurrente presentó Declaración Jurada Formulario 200 del IVA por el periodo 3/2008, con número de orden 6363970 de 11 de abril de 2008, con NIT 2475143010 diferente al número que pertenece al recurrente con NIT 2212565012 suponiéndose que es de otro contribuyente. Añade que presentada la prueba de reciente obtención ante la ARIT con NIT distinto al contribuyente, solicita la corrección de errores materiales adjuntando el formulario N° 489-1, por lo que dicha documentación no puede ser tomada en cuenta por no ser válida para efectos de descargo, considerando que el error del NIT se constituye un error de cabecera a corregir.

Indicó que las Resoluciones Determinativas están correctas, y sobre los Autos de Multa N° 2034278297 y 2034165029, estos pagos no corresponden a la deuda tributaria por impuesto o sus accesorios, sino a las contravenciones tributarias, que es un procedimiento muy independiente a los procedimientos determinativos en casos especiales como el presente.

Acotó que la AGIT obró de manera ultra petita, al señalar que las resoluciones determinativas contienen inconsistencias en cuanto a las especificaciones sobre la deuda tributaria, aspecto que el contribuyente no refirió en sus alegatos. Más aún cuando las resoluciones se encuentran muy claras, puesto que se señala mediante cuadros el impuesto determinado sobre la base imponible presunta, detalle de los pagos efectuados por el contribuyente, deuda tributaria, imputación de pagos y el saldo adeudado, calificando la conducta del contribuyente como Omisión de Pago.

Arguyó que la AGIT viola el principio de congruencia, puesto que el contribuyente no solicitó en el recurso de alzada la aplicación del art. 99 de la L. N° 2492, actuando oficiosamente por encima de sus funciones, debiendo abocarse a lo referido en el recurso de alzada y hacer una revisión de la misma, violando lo dispuesto por los arts. 198-e), y 211 de la L. N° 2492 pronunciándose de oficio sobre puntos no impugnados por el contribuyente.

Por otro lado acusó la violación de valores y principios constitucionales, al no tomar cuenta lo dispuesto por el art. 410-II de la C.P.E., y el art. 323 de la Ley fundamental que señala que la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria, generando indebidos privilegios en favor del contribuyente, originándose una completa desigualdad que no condice con los valores ni los principios supremos consagrados en nuestra C.P.E. Añadió que la resolución impugnada, carece de aquel elemento esencial que debe poseer toda resolución, como el de la fundamentación, ya que lo único que hace es anular hasta la Vista de Cargo.

Finalmente manifestó que las acciones de la Administración Tributaria se presumen su legitimidad y buena fe, tal como dispone la L. N° 1178 en su art. 28-b) concordante con el art. 65 de la L. N° 2492.

### I.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial, solicitando se declare probada la demanda y la revocatoria parcial de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1242/2013 de 29 de julio emitida por la AGIT, en consecuencia se mantenga firme y subsistente en su totalidad las Resoluciones Determinativas N° 2010000015 y 2010000016 de 28 de diciembre de 2012, manteniendo las multas establecidas.

### II.- De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 25 y citada la autoridad demandada, se apersona Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 48 a 52 vta., de obrados, expresando lo siguiente:

Manifestó que a efectos de establecer si las Resoluciones Determinativas impugnadas cumplían con los requisitos establecidos en los arts. 99-II de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310, se verificó que las misma en cuanto al cuarto requisito referido a las especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamento de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y, la sanción en caso de contravenciones, se calificó la conducta del contribuyente como Omisión de Pago; empero respecto a las especificaciones de la deuda tributaria que debiera consignar origen, concepto y determinación del adeudo tributario, se observa que si bien señalan la determinación de los adeudos tributarios; en la parte resolutive Primero, determinan de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente por no presentación de las Declaraciones Juradas del IUE e IVA de los periodos marzo a diciembre de 2008, ambos actos administrativos establecen para cada impuesto como tributo omitido, el importe de 132.202 UFV, estableciendo la sanción para cada impuesto aplicando el 20%; sin embargo de forma contradictoria en la parte resolutive Tercero, en aplicación del art. 165 de la L. N° 2492, sanciona con el 100% del tributo omitido, tanto para el IUE como para el IVA. Asimismo en la parte resolutive Segundo, dichos actos administrativos declaran como pago a cuenta de la deuda tributaria los importes de Bs 268.- por el IUE y Bs 266, por el IVA; sin embargo, en el tercer párrafo de la parte Vistos y Considerando señalan que el contribuyente efectuó un pago de Bs 267.

Señaló que de la revisión del expediente, se establece que el contribuyente en instancia de alzada presentó boletas N° 1000, con las ordenes N° 3497287 y 349728, en cuyo contenido se evidencia la imputación de pagos de las multas por incumplimiento de deberes formales, correspondientes a los Autos de Multa N° 2034278297 y 2034165029, es decir que estos pagos no corresponden a la deuda tributaria por impuesto y sus accesorios, sino a las contravenciones tributarias, que tiene un tratamiento independiente a los procedimientos determinativos.

Expresó que en la parte resolutive Cuarto, intiman al contribuyente para que en los términos establecidos por ley, deposite la suma de 27.718 UFV, por el IUE y 521 UFV por el IVA, importes que incluyen el tributo omitido, accesorios y la sanción.

Indicó que por lo descrito, no se especifica de forma correcta y con certeza, el tributo omitido determinado y la sanción que se aplicó, por lo cual las Resoluciones Determinativas contienen inconsistencias en cuanto a las especificaciones sobre la deuda tributaria, lo que demuestra que no se hizo un correcto proceso de determinación, e incumple los arts. 99-II de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310, errores que ocasiona que estos actos administrativos no alcancen su finalidad.

Acotó que conforme lo dispuesto por el art. 36 de la L. N° 2341 y 74 de la L. N° 2492, disponen la nulidad de los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, o cuando el acto carezca de requisitos formales indispensables para alcanzar su fin y, en aplicación del art. 210 de la L. N° 3092, concordante con el art. 4 inc. d) de la L. N° 2341, por el cual la actividad administrativa debe buscar la verdad material en oposición a la verdad formal, se anuló obrados hasta el vicio más antiguo, estos es, hasta las R.D. N° 2010000015 y 2010000016, ambas de 28 de diciembre de 2012.

### II.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1242/2013 de 29 de julio.

### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsión de los datos del proceso como la Resolución Administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

Que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 14 de septiembre de 2012, notificó a Jesús Ramiro Flores Villegas con las Vistas de Cargo Nos. de Orden 2034165028 de 13 de junio (fs. 1 de anexo 2 de antecedentes administrativos) y 2034278296 de 12 de junio (fs. 1 de anexo 3 de antecedentes administrativos), por la que se intima a la presentación de Declaraciones Juradas Form. 510 (IUE) y 200 (IVA) de los periodos fiscales diciembre y marzo 2008 respectivamente o apersonarse a la dependencia de su jurisdicción, a efecto de exhibir el duplicado de la Declaración Jurada con la constancia de su presentación o documentos de descargo que demuestren su presentación, dentro del término de 30 días computables a partir de su notificación. Asimismo, señala que su no presentación generaría una deuda tributaria de 26.928 UFV y 641 UFV importes que comprende el tributo omitido, intereses y la sanción.

Por informe CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF N° 01962/2012 y 01963/2012 emitidos por la Administración Tributaria, se señala que el contribuyente Jesús Ramiro Flores Villegas, no obstante de transcurrido el plazo de descargo, no presentó ningún descargo que se encuentre registrado en sistema, por lo que se recomienda la emisión de la Resolución Determinativa correspondiente (fs. 5 y 6 de antecedentes administrativos).

Por lo anterior, mediante R.D. N° 2010000015 y N° 2010000016 ambas de 28 de diciembre de 2012, emitidas por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, resuelven determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente por la falta de presentación de la Declaración Jurada del IUE e IVA de los periodos diciembre y marzo 2008, por los importes que ascienden a 27.718 UFV y 521 UFV, respectivamente, importes que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, conducta sancionada con un importe de UFV 11.591, sanción establecida sobre el 100% del tributo omitido (fs. 1 a 6 de antecedentes administrativos).

Por memorial de fs. 41 a 43 de antecedentes administrativos, el contribuyente planteó recurso de alzada contra las Resoluciones Determinativas señaladas en el párrafo precedente, en cuya virtud se emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0591/2013 de 13 de mayo, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, confirmando las Resoluciones Determinativas impugnadas emitidas por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, consecuentemente, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de 11.485 UFV por IUE de la gestión 2008 y 167 UFV por el IVA por el periodo marzo 2008, ambos más intereses y la sanción por omisión de pago.

Interpuesto el recurso jerárquico por el demandante contra la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0591/2013 de 13 de mayo (fs. 111 a 115 de antecedentes administrativos), se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1242/2013 de 29 de julio, resolviendo anular la Resolución impugnada dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, con reposición hasta el vicio más antiguo, estos es, hasta las Resoluciones Determinativas N° 2010000015 y 2010000016, ambas de 28 de diciembre de 2012, a fin de que la Administración Tributaria emita nueva Resolución que se adecúe a lo previsto en los arts. 99 de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310 (fs. 176 a 186 de antecedentes administrativos).

Contra esa determinación, la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, a través de su representante legal, formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 15 a 23 vta., de obrados.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la Resolución del Recurso Jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### IV. De la problemática planteada.

Que el motivo de la Litis se circunscribe a determinar: Si fue correcta el análisis de la autoridad jerárquica para anular la resolución de alzada y disponer la nulidad de las Resoluciones Determinativas N° 2010000015 y 2010000016, ambas de 28 de diciembre de 2012, por incumplir los arts. 96.I y 99.II de la L. N° 2492.

### V. Análisis del problema jurídico planteado.

Identificada la problemática traída a esta instancia para su resolución en mérito a la formulación del proceso contencioso administrativo, corresponde realizar el correspondiente análisis de los hechos acontecidos en sede administrativa, evidenciándose los siguientes extremos:

Que de la revisión de los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se establece que, la Administración Tributaria, emitió Vistas de Cargo N° 2034278296 y 2034165028 de 12 y 13 de junio de 2012, que por aplicación del numeral 2 del art. 44 y 97 de la L. N° 2492, establece el tributo omitido e intereses de 15.322 UFV por el IUE de la gestión 2008, y el importe de 379 UFV por el IVA del periodo marzo 2008, intimando al contribuyente Jesús Ramiro Flores Villegas, la presentación de Declaraciones Juradas Form. 510 (IUE) y 200 (IVA) de los periodos fiscales diciembre y marzo 2008 respectivamente, o apersonarse en las dependencias de su jurisdicción a efecto de exhibir el duplicado de las citadas declaraciones, con constancia de su presentación o documentos de descargo que demuestren su presentación, refiriendo de igual manera que su falta de presentación generará una deuda tributaria de 26.928 UFV por el IUE y 641 UFV por el IVA, que incluyen el tributo omitido, intereses y la sanción por Omisión de Pago.

En 12 de octubre de 2012, la Administración Tributaria emitió los informes CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF N° 01962/2012 y 01963/2012, que refieren que el contribuyente, notificado con la Vista de Cargo, no presentó ningún descargo, por lo que recomienda la emisión de las Resoluciones Determinativas correspondientes.

Como consecuencia de lo anterior, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Determinativas N° 2010000015 y 2010000016 de 28 de diciembre, que resuelven determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente por falta de presentación de la Declaración Jurada del IUE e IVA de los periodos diciembre y marzo de 2008 respectivamente, por importes que ascienden a 27.718 UFV y 521 UFV, respectivamente, importes que incluyen el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago.

Notificado el demandante con las Resoluciones Determinativas señaladas en el párrafo anterior, formuló Recurso de Alzada, aduciendo que la Administración Tributaria no demostró bajo que base imponible se sustentó para determinar la deuda tributaria, toda vez que el ingreso que declaro en la gestión 2008, fue de Bs 7.154.- conforme se evidencia del extracto tributario, por lo que éste monto debería ser el elemento constitutivo de la base imponible del IUE sobre base cierta.

Con carácter previo a dilucidar el problema planteado en la litis, es preciso aclarar que el Capítulo II de la L. N° 2492, referida al Procedimiento Tributario, en el art. 74, señala: "Los procedimientos Tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas especiales del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria: 1. Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa. (...)".

De igual manera, en relación a la determinación de la deuda tributaria, el art. 99-II sostiene: "La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; 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 en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa". Norma concordante con el art. 19 del D.S. N° 27310.

Por otro lado, respecto a las causales de anulabilidad, nuestro ordenamiento jurídico señala que para que exista anulabilidad de un acto por infracción de una norma establecida en la ley, deben ocurrir los presupuestos establecidos en el art. 36-II de la L. N° 2341, y 55 del D.S. N° 27113, que dispone que la autoridad administrativa, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o, cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público.

En ese marco legal, de la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Determinativas Nos. 2010000015 y 2010000016, ambas de 28 de diciembre de 2012, notificadas al contribuyente en la misma fecha, en la cual se advierte incongruencias, toda vez que su parte considerativa no guarda relación con la resolutive, al no precisar las especificaciones de la deuda tributaria que debiera consignar origen, concepto y determinación del adeudo tributario.

Si bien la determinación se obtuvo sobre base presunta, toda vez que el contribuyente no presentó la Declaración Jurada observada; sin embargo, respecto del Impuesto a la Utilidades de las Empresas (IUE), la Resolución Determinativa no guarda coherencia entre lo descrito en la parte considerativa con la parte resolutive, al expresar en la parte considerativa, que la base imponible presunta para el cálculo del tributo omitido, se obtuvo en aplicación del num. 1. del art. 5, de la RND 10-0024-08 de 25 de julio y párrafo III. del art. 1 de la RND 10-0017-09 de 16 de diciembre, determinando el importe de Bs 15.562.- un importe de Bs 200.383.- equivalente a 132.202 UFV, estableciendo una sanción del 20%, es decir, el importe de 11.606 UFV.

De igual manera en relación al IVA del periodo marzo 2008, en la parte considerativa establece la base presunta para el cálculo del tributo omitido, el importe de 262 UFV, sin embargo en la parte resolutive, en el considerando primero determina el tributo omitido en el importe de 132.202 UFV, y la sanción del 20% incongruentemente señala el importe de 230 UFV.

Por otro lado, se advierte contradicciones en la parte resolutive de ambas Resoluciones Determinativas en el importe del tributo omitido, ya que respecto del IUE en el punto cuarto, establece un tributo omitido de 11.485 UFV, con relación al tributo omitido de 132.202 UFV consignado en el punto primero; de igual manera respecto al IVA refiere el importe de 167 UFV por tributo omitido señalado en el punto cuarto, respecto al tributo omitido señalado en el punto primero de 132.202 UFV; errores éstos que hacen que dichos actos administrativos no alcancen su finalidad, que evidencian que ambas Resoluciones Determinativas contienen inconsistencias en cuanto a las especificaciones sobre la deuda tributaria coligiéndose que no se efectuó un correcto proceso de determinación, que demuestre las razones que generarían dichos conceptos, por lo que carece del requisito de fundamentación y motivación, viciando de nulidad ambas resoluciones conforme establece el art. 99-II de la L. N° 2492 y art. 19 del D.S. N° 27310.

Si bien es evidente que uno de los aspectos fundamentales del Derecho Tributario Formal consiste en las facultades de la Administración para, controlar, verificar, fiscalizar y luego determinar la existencia y cuantía del hecho imponible y el sujeto de la obligación, no es menos cierto, que en tal sentido, resulta imprescindible -en aplicación del principio de legalidad-, desentrañar cómo la Administración Tributaria llega a constatar los hechos y cuál es el procedimiento probatorio y valorativo que sigue en su procedimiento sancionatorio; así como cuál es origen, concepto y determinación del adeudo tributario.

En ese contexto, la autoridad jerárquica al emitir su resolución impugnada, identificó adecuadamente los vicios de nulidad observados en las Resoluciones Determinativas Nros. 2010000016 y 2010000016 de 28 de diciembre de 2012, por carecer de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, toda vez que ambas resoluciones no señalan con precisión los procedimientos aplicados para determinar el adeudo tributario, que permitan advertir cuál el origen y concepto de la deuda tributaria; así como es obligación de la Administración Tributaria otorgar al contribuyente de forma clara e inequívoca el origen de los reparos omitidos y su cuantificación, con el objeto de garantizar al sujeto pasivo su legítimo derecho a la defensa y seguridad jurídica, en el entendido de que esta garantía se halla íntimamente ligada a un debido proceso.

En ese sentido, el debido proceso tiene por objeto el cumplimiento preciso y estricto de los requisitos consagrados constitucionalmente en materia de procedimiento para garantizar justicia al recurrente; concretamente, es el derecho que toda persona tiene a un justo y equitativo proceso, en el que sus derechos se acomodan a lo establecido por disposiciones jurídicas generales, aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar. En este marco, la potestad tributaria no es, ni puede ser absoluta, sino que se halla sometida a la ley, donde la Constitución Política del Estado es taxativa al considerar que toda vulneración a las garantías y derechos protegidos por ella, son ilegales.

Al respecto, en nuestra legislación los principios de seguridad jurídica y sometimiento pleno a la ley, se encuentra contemplados en el art. 115 de la C.P.E., consagrando la garantía del debido proceso, relacionado con la seguridad jurídica; en ese mismo sentido, el inc. c) del art. 4 de la L. N° 2341, establece que la actividad administrativa se regirá en el principio de sometimiento pleno de la ley, asegurando a los administrados el debido proceso; disposiciones que guardan relación con el art. 68-6) de la L. N° 2492, que establecen que dentro de los derechos del sujeto pasivo se encuentra el derecho al debido proceso y el acceso libre a todas las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen.

De igual manera el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia Constitucional 073/2014 de 03 de enero, estableció que: "La jurisprudencia señaló que el debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales y administrativas, y constituye una garantía de legalidad procesal prevista por el constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales o administrativas. Abarca un conjunto de derechos y garantías mínimas que garantizan el diseño de los procedimientos judiciales y administrativos, entre sus elementos se encuentra la fundamentación o motivación de las resoluciones, a las que toda autoridad a cargo de un proceso está obligado a cumplir, no solamente a efectos de resolver el caso sometido a su conocimiento, sino exponiendo de manera suficiente, las razones que llevaron a tomar cierta decisión, así como las disposiciones legales que sustentan la misma, es decir, debe llevar el convencimiento que se hizo justicia, tanto a las partes, abogados, acusadores y defensores; así como a la opinión pública en general; de lo contrario, no sólo se suprimiría una parte estructural de la resolución sino impediría que las partes del proceso conozcan los motivos que llevaron a dicha autoridad a sumir una determinación, lo que no implica que dicha normativa contenga una exposición ampulosa y sobrecargada de consideraciones y citas legales, basta con que ésta sea concisa pero clara y satisfaga todos los aspectos demandados".

#### VI. Conclusiones.

Por lo anterior, se establece que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1242/2013 de 29 de julio, al anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0591/2013, de 13 de mayo, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, aplicó correctamente la normativa tributaria vigente, correspondiendo entonces, desestimar la pretensión deducida por la Administración Tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 15 a 23 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

No suscribe la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas, Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



190

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 41 a 46, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1272/2013, emitida el 07 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 66 a 69 y vta., la réplica de fs. 73 a 74, la dúplica a fs. 92 y vta.; el apersonamiento y contestación de Libna Giovana Aranda Zuñavi en su condición de tercero interesado de fs. 95 a 100, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que a efecto de validar las características de la mercancía declarada en la DUI 2011/543/C-59, (camión hormigonero, clasificado en la Partida Arancelaria 87054000000), mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-01-0002-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-59, petición respondida por IBMETRO el 04 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-CE-01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO.

Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, dicha institución concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL.", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-59 de 11 de enero de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en el art. 148 del Cód. Trib. Boliviano, en los arts. 84, 85 y 88 de la Ley General de Aduanas (LGA), en los arts. 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), en los arts. 3 y 5 del D.S. N° 28963, así como en la R.M. N° 357 de 01 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el inciso b) del art. 181 del CTB, según tributos pagados de Bs 57.816, equivalentes a 36.892,21 UFV; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-0079/2012, identificando como persona sindicada a la importadora, Libna Giovana Aranda Zuñavi, con NIT 3508828012, con domicilio en el Barrio Villa Fátima C/2 ESQ. 9 N° 38 Noroeste de la ciudad de Oruro.

El 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-46/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del Acta de Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria, ello conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, modificado por la Disposición Adicional Décima Sexta de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-079/2012 de la DUI 2011/543/C-59 de 18 de febrero de 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas,



identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del Cód. Trib. Boliviano; y 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido; que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado, puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, teniendo presente que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano.

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el inciso b) del art. 181 del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, el inciso k) del art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y 119 del mismo texto normativo, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo.

Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe AN-UFIPR-I-1-116/2012 de 27 de septiembre de 2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBEMTERO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalco que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de encontrarse indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en el inc. b) y último párrafo del art. 181 y en el num. 4 del art. 160 del CTB.

Sin embargo, el num. 3 del punto 4. Conclusión del Control Diferido Regular, de la Literal B, Descripción del Procedimiento de Control Diferido Regular, de la R.D. N° 01-004-09, señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional, concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión.

Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación del principio de jerarquía normativa descrito en el art. 5 del CTB, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una Fiscalización Posterior, a un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además que causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 3 del punto 4 de la literal B del Procedimiento del Control Diferido, establece que de existir indicios de tributos omitidos, se coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su Resolución Jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1272/2013 de 07 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-046/2012 de 27 de diciembre.

### II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 10 de junio de 2014, que cursa de fs. 66 a 69 y vta., señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la RD N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en el num. 4 del arts. 160, así como en el inciso b) y último párrafo del art. 181 del CTB; sin embargo, el numeral 4-3 - Conclusión del Control Diferido Regular- señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional – Fiscalizador: “Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado Decreto Supremo, indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley, la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por la vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Señaló que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-079/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-079/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera concluya el Procedimiento de Control Diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

#### II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### III.1.- Contestación del tercero interesado.

Libna Giovana Aranda Zuñavi, con memorial que cursa de fs. 95 a 100, se apersonó al proceso y haciendo un recuento de los antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Aduanera señaló que respecto a las disposiciones legales vigentes a la fecha del despacho o trámite aduanero, estaba la R.D. N° 01-004-2009 de 12 de marzo de 2009.

Agregó que la Administración Aduanera, señaló que el trabajo es la consecuencia de la aplicación de una Fiscalización de Control Diferido; sin embargo, revisadas las disposiciones aprobadas por el Directorio de la Aduana Nacional, no encontró ninguna disposición.

Señaló que otra inconsistencia que encuentra radica en que la Administración Aduanera manifestó que no es aplicable al presente caso por tratarse de una fiscalización de control diferido que es diferente en gran proporción de una fiscalización posterior, por lo que las notificaciones son plenamente válidas por haberse ajustado a la RD 01-004-2009 de 12 de marzo, que aprueba el procedimiento de control diferido, de cuya revisión concluyó que no se cumplieron los procedimientos establecidos; así por ejemplo, en dicho procedimiento no existe emisión de actas de intervención menos las resoluciones administrativas o sancionatorias.

Los actos citados no pueden ser realizados por la Administración Aduanera mediante el procedimiento de control diferido sino a través de una fiscalización aduanera posterior, que está prevista en la RD 01-008-11 de 22 de diciembre de 2011, donde se puede emitir el acta de diligencia, acta de infracción, vista de cargo, acta de intervención contravencional, resolución sancionatoria/final/auto administrativo. De otra manera, se vulneran los derechos del sujeto pasivo establecidos en la Carta Política del Estado.

Manifestó su desacuerdo con la forma como fue realizado todo el trámite administrativo, al realizarse controles aduaneros incumpliendo las Resoluciones del Directorio de la Aduana Nacional. Transcribiendo la parte conclusiva del Informe AN-UFIPR-I-116/2012 de 27 de septiembre, se preguntó qué pasaría si en el proceso penal se demuestra que el documento o certificación no es falso y qué ocurriría con la anulación de la DUI, por lo que existe una incongruencia cuando el Informe AN-UFIPR-I-116/2012 en su parte conclusiva señala que corresponde anular la DUI previo informe de la Unidad Legal de la Gerencia Regional Potosí una vez ejecutoriada la resolución, a sabiendas que el proceso penal tiene otras fechas o plazos de ejecución con relación al ámbito tributario.

Apuntó que durante el proceso de control diferido regular, no corresponde emitir ningún acta de intervención, lo que correspondía era que se solicite el inicio de fiscalización, entonces, existen inconsistencias e incongruencias que llevan a un error en las interpretaciones para su defensa porque como ciudadana importó un vehículo automotor bajo el principio de buena fe.

#### III.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### IV.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-79/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-079/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

#### V.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

V.1.- Que, el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 1 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 17 a 21, Anexo 2).

V.2.- A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de fs. 12 del Anexo 2), el 06 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 (fs. 24, Anexo 2), la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-59 que dio origen al presente proceso (fs. 2 a 5 del Anexo 3).

V.3.- En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 27 a 34 Anexo 2).

V.4.- El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-116/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-59, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el inc. b) del art. 181 del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 35 a 42 del Anexo 2).

V.5.- El 05 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-079/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 36.892,21 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 58 del Anexo 2).

V.6.- Posteriormente, el 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-46/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención y la anulación de la DUI 2011-543-C-59 de 11 de enero de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 61 a 72 Anexo 2).

V.7.- Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 00144/2013 de 13 de mayo (fs. 71 a 76 y vta., Anexo 1), anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-046/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI 79/2012 de 28 de septiembre, ordenando que la Administración Aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra.

V.8.- La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico de fs. 89 a 93 del Anexo 1, que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-79/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4.3 Conclusión del Control Diferido Regular de la RD 01-004-09; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

V.9.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de la problemática planteada.

VI.1.- Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido, mediante RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a.- Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b.- Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales a través de la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 12, Anexo 2).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4.3 Conclusión del Procedimiento Diferido Regular de la RD 01-004-09, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2., prevé: "Si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5 y 6 del Cód. Trib., el art. 186 de la Ley General de Aduanas y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y los remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del Sumario Contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el num. 4 del art. 160 del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presuma la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3., señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional -en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB- potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la última parte del art. 48 del D.S. N° 27310, señala: "...La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior." Del texto de la norma citada, se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos

aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1272/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 41 a 46, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1272/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



191

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 46, complementada por memorial de fs. 50 a 55 vta., planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1271/2013, emitida el 07 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 61 a 64 vta., réplica de fs. 84 a 85, dúplica a fs. 103 y vta.; el memorial de apersonamiento de fs. 106 a 111 del tercero interesado, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que a efecto de validar las características de la mercancía declarada en la DUI 2011/543/C-356, (camión hormigonero, clasificado en la Partida Arancelaria 8705400000), recurriendo a la página del RUAT, evidenció que la mercancía se encuentra registrada como clase: volqueta y no como camión hormigonero.

Añadió que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-01-0007-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-356, petición respondida por IBMETRO el 04 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-CE- 01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-356 de 18 de febrero de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, 3° y 5° del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 01 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en

el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB, según tributos pagados de Bs 39.631.00.- equivalentes a 25.095.94 UFV; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-072/2012, identificando como personas sindicadas al importador Libna Giovana Aranda Zuñavi, con NIT. 3508828012, con domicilio en Barrio Villa Fatima C/2 Esq. 9 N° 38 Noreste de la ciudad de Oruro.

El 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-55/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), confirmó la resolución de alzada, exponiendo como fundamento la aplicación del procedimiento de control diferido regular, señalando que al haberse iniciado un proceso sancionatorio con la emisión del Acta de Intervención Contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se hubiera incurrido en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria, ello conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de Intervención provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula décima sexta de las disposiciones adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-072/2012 de la DUI 2011/543/C-356 de 18 de febrero de 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del CTB; 111 del R.L.G.A., indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término facultada a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito "sine qua non" para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe AN-UFIPR-I-1-087/2012 de 27 de septiembre de 2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalcó que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4) y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el num. 4. Conclusiones del Control Diferido Regular, señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalización concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del CTB, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el num. 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su Resolución Jerárquica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1271/2013 de 07 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-55/2012 de 27 de diciembre.

### II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 10 de junio de 2014, que cursa de fojas 61 a 64 vta., señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la RD N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el numeral 4.3–Conclusión del Control Diferido Regular–señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional–Fiscalizador: “Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-072/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-072/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera concluya el Procedimiento de Control Diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

### III. Contestación del tercero interesado.

Libna Giovana Aranda Zuñavi, con memorial que cursa de fs. 106 a 111, se apersonó al proceso y haciendo un recuento de lo antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Aduanera señaló que respecto a las disposiciones legales vigentes a la fecha del despacho o trámite aduanero, estaba la RD 01-004-2009 de 12 de marzo de 2009.

Agregó que la Administración Aduanera, señaló que el trabajo es la consecuencia de la aplicación de una Fiscalización de Control Diferido; sin embargo, revisadas las disposiciones aprobadas por el Directorio de la Aduana Nacional, no encontró ninguna disposición.

Señaló que otra inconsistencia que encuentra radica en que la Administración Aduanera señaló que no es aplicable al presente caso por tratarse de una fiscalización de control diferido que es diferente en gran proporción de una fiscalización posterior, por lo que las notificaciones son plenamente válidas por haberse ajustado a la RD 01-004-2009 de 12 de marzo, que aprueba el procedimiento de control diferido, de cuya revisión concluyó que no se cumplieron los procedimientos establecidos; así por ejemplo, en dicho procedimiento no existe emisión de actas de intervención menos las resoluciones administrativas o sancionatorias.

Los actos citados no pueden ser realizados por la Administración Aduanera mediante el procedimiento de control diferido sino a través de una fiscalización aduanera posterior, que está prevista en la RD 01-008-11 de 22 de diciembre de 2011, donde se puede emitir el acta de diligencia, acta de infracción, vista de cargo, acta de intervención contravencional, resolución sancionatoria/final/auto administrativo. De otra manera, se vulneran los derechos del sujeto pasivo establecidos en la Carta Magna.

Manifiestó su desacuerdo con la forma como fue realizado todo el trámite administrativo, al realizarse controles aduaneros incumpliendo las Resoluciones del Directorio de la Aduana Nacional. Transcribiendo la parte conclusiva del Informe AN-UFIPR-I-049/2012 de 27 de septiembre, se preguntó qué pasaría si en el proceso penal se demuestra que el documento o certificación no es falso, qué ocurriría con la anulación de la DUI?, por tanto, existe una incongruencia cuando se ordenó anular después de ejecutoriada, a sabiendas que el proceso penal tiene otras fechas o plazos de ejecución con relación al ámbito tributario.

Apuntó que durante el proceso de control diferido regular, no corresponde emitir ninguna acta de intervención, lo que correspondía era que se solicite el inicio de fiscalización, entonces, existen inconsistencias e incongruencias que llevan a un error en las interpretaciones para su defensa porque como ciudadano importó un vehículo automotor bajo un principio de buena fe.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-072/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-072/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: saa-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 15 a 16 Anexo 3).

2. A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de fs. 13 de la carpeta 3), el 06 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-356 que dio origen al presente proceso (fs. 25 de la carpeta 3).

3. En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 28 a 35 Anexo 3).

4. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-109/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-356, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 53 a 62 del Anexo 3).

5. El 05 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-072/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 25.095,94 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 63 a 71 Anexo 3).

6. Posteriormente, el 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-55/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención ya la anulación de la DUI 2011-543-C-356 de 18 de



febrero de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 73 a 83 Anexo 3)

7. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0115/2013 de 13 de mayo, anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-055/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI 072/2012 de 28 de septiembre, ordenando que la Administración Aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra (fs. 70 a 75 vta. de anexo 1)

8. La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico de fs. 88 a 92 vta., del Anexo 1), que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-072/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4. Conclusión del Control Diferido Regular; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de las problemática planteada.

VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 35).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la L.G.A. (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. Señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la

revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional—en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB—potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1271/2013 de 07 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 41 a 46, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1271/2013 de 07 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



192

**Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Cochabamba**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 30 a 37 y vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1294/2013 de 07 de agosto (fs. 22 a 29), el memorial de contestación de fs. 115 a 118 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Vania Milenka Muñoz Gamarra, en su condición de Administradora de la Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), en virtud del Memorando N° 1148/2012 de 05 de julio (fs. 20), se apersonó por memorial de fs. 30 a 37 y vuelta, manifestando que al amparo de lo previsto en el art. 2 de la L. N° 3092, en la línea jurisprudencial expresada en la S.C. N° 90/2006 de 17 de noviembre y en el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1294/2013 de 07 de agosto.

Inició el memorial de demanda desarrollando una extensa relación de antecedentes, señalando que el 17 de noviembre de 2012, el Comando de Control Operativo Aduanero (COA), dentro de un control rutinario en la localidad de Suticollo, Departamento de Cochabamba, decomisó 15 cajas de cartón conteniendo cucharas y cucharillas metálicas de procedencia extranjera.

Que, la presunta propietaria, Maura Rojas Pereira, presentó fotocopia simple con sello de legalización presumiblemente escaneado de la Declaración Única de Importación (DUI) 2012/431/C-1555 de 19 de septiembre de 2012, por lo que presumiéndose el ilícito de contrabando, se procedió al comiso de la mercancía, emitiéndose el Acta de Infracción Contravencional N° COA/RCBA-C-855/12, el 23 de noviembre de 2012, estableciéndose como valor referencial CIF, \$us. 2.529,48 y en liquidación de tributos omitidos, la suma de Bs 6.677,- equivalentes a UFV 3.727,-

Que notificada el Acta de Infracción Contravencional de acuerdo con lo que dispone el art. 90 del Cód. Trib., el 28 de noviembre de 2011, Maura Rojas Pereira, presentó descargos y luego de su valoración, se emitió el Informe AN-CBCCI-V-0743/2012, concluyendo que la mercancía comisada no se encontraba amparada en su legal importación.

Que el 04 de enero de 2013 se emitió la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBCCI N° 007/2013, que declaró probado el contrabando contravencional, frente a lo cual el sujeto pasivo presentó recurso de alzada, que fue resuelto a través de la Resolución ARIT/CBA/RA 0237/2013 de 10 de mayo, que resolvió revocar parcialmente la resolución sancionatoria impugnada, disponiendo la devolución de la mercancía descrita en el ítem 2.1, manteniéndose firme y subsistente la comisión de contrabando respecto de la mercancía descrita en los ítems 1.1, 1.2 y 2.2.

Interpuesto recurso jerárquico por la Administración Aduanera, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT-RJ 1294/2013 de 07 de agosto, resolviendo anular la pronunciada en alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBCCI N° 007/2013 de 04 de enero inclusive, debiendo emitirse una nueva, que detalle las características de la mercancía comisada previo aforo físico de la misma en cumplimiento de los requisitos establecidos en el parág. II del art. 96 de la L. N° 2492 y en el art. 66 del D.S. N° 27310.

A continuación la demandante efectuó una larga relación de los documentos que sustentan la demanda, del contenido de la Resolución ARIT/CBA/RA 0237/2013 pronunciada en recurso de alzada y de la Resolución AGIT-RJ 1294/2013 emitida en recurso jerárquico.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Manifestó que no existen causas para anular la resolución sancionatoria emitida en el caso que dio lugar al presente proceso, ya que el Acta de Intervención Contravencional cuenta con los requisitos establecidos por el parág. II del art. 96 de la L. N° 2492 y por el art. 66 del D.S. N° 27310; que por otra parte, se presume la legitimidad de dicha resolución, en base a lo dispuesto por el art. 65 del Cód. Trib., más aún si Maura Rojas Pereira no desvirtuó su contenido conforme a lo que establece el art. 76 del mismo cuerpo normativo.

I.2.2.- Indicó que en la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBCCI N° 007/2013 se efectuó la compulsión documental, identificando la marca, modelo, código, número de serie y origen de cada producto encontrado en el aforo físico y registrado en el inventario de la mercancía comisada de acuerdo con la Declaración Única de Importación (DUI), concluyéndose de acuerdo con las reglas de la sana crítica, que la misma no amparaba su legal importación.

Agregó que en ningún momento se violó los derechos y garantías ni el debido proceso, ya que la interesada se apersonó, presentó prueba y ejerció su derecho a la defensa de acuerdo con las previsiones de la Constitución Política del Estado y las leyes; que el parág. II del art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable en la materia por disposición del art. 74 de la L. N° 2492, señala que procederá la anulabilidad solo cuando el acto carezca de requisitos formales para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión del administrado, lo que guarda relación con el art. 55 del D.S. N° 27310, pero que no sucedió en el caso de autos.

Citó la S.C. N° 757/2003-R de 04 de junio respecto del debido proceso, para concluir indicando que la resolución sancionatoria emitida, se encuentra fundada, fue legalmente notificada y siguió el procedimiento de acuerdo a los preceptos legalmente establecidos.

I.2.3.- Bajo el epígrafe de consideraciones legales, citó textualmente los arts. 76, 81, 98, 99, 100, 181 y 217 de la L. N° 2492; el art. 2 de la L. N° 3092 de 07 de julio de 2005; los arts. 66 y 90 del D.S. N° 27310 de 09 de enero de 2004; el art. 90 de la L. N° 1990, General de Aduanas; los arts. 22, 24 y 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, D.S. N° 25870; la Carta Circular AN-GNNGC-DNPNC-CC010/08; y el num. 8 de la Resolución de Directorio RD 01-005-13 de 28 de febrero, que aprobó el nuevo Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional.

#### I.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, siendo que la autoridad demandada pronunció una resolución inadecuada y lesiva a los intereses de la Administración Aduanera, alejándose de la normativa constitucional y especial invocada, se pronuncie resolución revocando "...lo indebidamente resuelto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1294/2013 de 07 de agosto y en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBCCI 007/2013..."

#### II.- De la contestación a la demanda (Tercero interesado).

Que, subsanada la observación de fs. 39, por providencia de fs. 44 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre provisión compulsoria para la notificación del tercero interesado, Maura Rojas Pereira, en el domicilio sito en calle San Martín N° 178 (ex Hotel Bolívar), tercer piso, oficina 3-B de la ciudad de Cochabamba, encomendándose su cumplimiento a través del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba, advirtiéndole que deberá estar a lo dispuesto por la S.C. N° 137/2012 de 04 de mayo.

Del mismo modo, se ordenó se libre provisión compulsoria para la notificación del Procurador General del Estado, encomendándose su cumplimiento a través del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia de notificación a Maura Rojas Pereira en su condición de tercero interesado como consta por la literal de fs. 74, fue devuelta la provisión compulsoria de acuerdo con la nota de fs. 75 y el cargo sentado a la vuelta, ordenándose por providencia de fs. 76, su arribo al expediente.

Por otra parte, a través del memorial de fs. 90 a 101, Maura Rojas Pereira respondió a la demanda e interpuso excepción previa de incompetencia; memorial que fue providenciado a fs. 102, manifestándose que la contestación será considerada a momento de emitir resolución; y en cuanto a la excepción previa de incompetencia, que no ha lugar a la misma, por no ajustarse a lo previsto en el art. 781 del Cód. Pdto. Civ., que en relación con el art. 354 del mismo cuerpo legal, solo se admite dos partes en el proceso, así como que conforme a la S.C. N° 137/2012 de 04 de mayo, el tercero interesado debe ajustarse a las formas de cada procedimiento, para asumir defensa.

El citado memorial, en síntesis señala:

Manifestó que la demandante expuso dos hechos concretos, siendo el primero de ellos, que supuestamente la Administración Aduanera emitió legalmente la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBCCI 007/2013 de 04 de enero, resguardando el derecho del sujeto pasivo a la defensa.

II.1.- Señaló que lo anterior no es evidente, pues en el aforo físico, no se consignó el origen de la mercancía, determinando solo la marca: Gloria y los modelos o códigos: F1342, F1430, F1018 y F 1528, así como las cantidades; que la supuesta observación sobre el origen sirvió para sustentar el supuesto proceso contravencional, omitiendo considerar precisamente la marca y el modelo, lo que se encuentra sustentado por la información adicional de la DUI C-1629 presentada como descargo.

Hizo mención al hecho que la demandante indicó que la resolución sancionatoria emitida comprende una relación concreta y directa de los hechos probados y una exposición de razones jurídicas y normativas que justifican la decisión, además que la documentación presentada como descargo no corresponde a la mercancía comisada, lo que falta a la verdad de los hechos, porque la documentación presentada como descargo incluye la marca, los códigos o modelos, el origen y las cantidades, perfectamente detalladas.

Citó más adelante normativa constitucional, legal y reglamentaria, haciendo alusión asimismo al principio de verdad material, reiterando que la DUI C-1629 ampara la totalidad de la mercancía y que ésta se encuentra perfectamente identificada. Argumentó que se deben considerar el art. 90 de la L.G.A. y el art. 181 de la L. N° 2492, sin que corresponda tipificar como contrabando, cuando exista un error material que como en el presente caso, no tiene físicamente el origen en la DUI, pero sí éste se encuentra en la documentación de respaldo.

II.2.- Sobre el derecho a la defensa, citó la Constitución Política del Estado, como también el Pacto de San José de Costa Rica en relación con el respeto del derecho al debido proceso; que además debe aplicarse el principio de oportunidad e informalismo, ya que si bien físicamente no existe el origen, se deben tomar en cuenta otros elementos como la marca y el modelo, como también los principios de racionalidad, razonabilidad, justicia, equidad, igualdad, proporcionalidad y finalidad, dado que el accionar de la Administración Pública se encuentra sometido a la ley.

II.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia declare la firmeza de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1294/2013 de 07 de agosto, además de la calificación de daños y perjuicios a su favor; asimismo, la devolución de los cuatro ítems decomisados ilegalmente, pues los mismos se encuentran amparados legalmente por la DUI C-1629, habiéndose nacionalizado de conformidad a lo dispuesto por el art. 90 de la L.G.A.

Prosiguiendo el desarrollo del proceso, de fs. 115 a 118 y vta., cursa el memorial presentado por la autoridad demandada, dando respuesta a la demanda; providenciado el mismo, se ordenó su reserva, debiendo aguardarse la recepción de la provisión citatoria, diligenciada.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 23 de julio de 2014 como consta a fs. 147, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 149 y recibida según cargo de la vuelta; del mismo modo, consta la notificación dispuesta, al Procurador General del Estado, el 23 de julio de 2014, de acuerdo con la literal de fs. 172, habiendo sido devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 174 y recibida según cargo de la vuelta, disponiéndose por providencia de fs. 175, el arribo de ambas al expediente.

Providenciando el memorial de fs. 115 a 118 y vta., se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 07 de noviembre de 2013 (fs. 113), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado a la demandante para la réplica.

III.- De la contestación a la demanda (Autoridad demandada).

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

III.1.- Expresó que de acuerdo con los parágs. II y III del art. 96 y con el num. 6 del art. 68 de la L. N° 2492, el Acta de Intervención que fundamenta la Resolución Determinativa en casos de contrabando, deberá contener una relación circunstanciada de hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, constituyendo la ausencia de cualquiera de estos requisitos, motivo de nulidad de dicho acto administrativo, por vulneración del derecho al debido proceso. Es decir, que procede la nulidad, si se dan los presupuestos determinados en el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341 y en el art. 55 del D.S. N° 27113, aplicables supletoriamente por mandato del art. 74 de la L. N° 2492, cuando los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión.

Que en el caso presente, la contribuyente, en su recurso de alzada, indicó que la Administración Aduanera no agotó las vías de investigación para determinar si la DUI C-1629 ampara la mercancía decomisada, además de denunciar la inobservancia del principio de verdad material, omitiendo considerar la página de documentos adicionales en la que se detallan los cuatro ítems que incluyen la marca Gloria, los códigos F-1342, F-1430, F-1018 y F-1528.

Que se evidenció según el Informe AN-CBCCI-SPCCR-V-0743/2012 que en los ítems 1.1, 1.2 y 2.2, en cuanto se refiere a la industria, detalló "NO CONSIGNADO", aclarando que la observación en cuanto al origen no fue identificada físicamente.

Precisó que de la revisión de la DUI, se establece que fue asignada a canal rojo, por lo que se establece que fue objeto de aforo físico y documental, sin que hubiera existido observación alguna, resultando incoherente que la resolución sancionatoria, basada en un informe técnico que señala que la observación del origen no fue identificada físicamente, mantenga la observación inicial.

Citó el numeral 12 de la RD N° 01-003-11 que aprobó el Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancías, en Aspectos Técnicos y Operativos, que en su inciso a) señala: "Evaluación y compulsión de los documentos de descargo presentados; en caso necesario, efectuará la inspección física de la mercancía decomisada...", actuación que en el presente caso resulta determinante, pero que el Informe AN-CBCCI-SPCCR-V-0743/2012 indica que la DUI no ampara la mercancía, porque no existe relación exacta entre la mercancía decomisada mediante Acta de Intervención COA/RCBA-C-855/12 y la mercancía declarada en la DUI, en cuanto al origen.

Que de acuerdo con la situación descrita, al no haber recogido el informe técnico las características en aforo físico, particularmente respecto del origen, dicha situación impide el pronunciamiento de la autoridad jerárquica al respecto, debiendo a la Administración Aduanera emitir una nueva resolución, que detalle las características de la mercancía decomisada, previo aforo físico de la misma, en cumplimiento de los requisitos establecidos en el parág. II del art. 96 de la L. N° 2492 y del art. 66 del D.S. N° 27310.

III.2.- Citó la S.C. N° 757/2003-R en relación con las garantías constitucionales dentro del proceso administrativo; por otra parte, que los argumentos expuestos en la demanda, no desvirtúan los fundamentos desarrollados por la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada, citando al respecto, la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, pronunciada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, acerca del deber del actor de sostener con argumentos sólidos la interpretación de los hechos o de la normativa aplicada por la autoridad impugnada.

Sostuvo que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

#### II.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1294/2013 de 07 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se apersonó Licet Silvana García Molina, en representación de la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia, mediante memorial de fs. 181 a 182, en virtud del Memorando N° 81/2015 de 15 de enero (fs. 180), providenciándose el mismo a fs. 183, admitiendo su personería y manifestando que al no haber sido contestado el traslado de fs. 175 por la parte demandante, se tiene renunciado su derecho a réplica, por lo que siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales

con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

IV.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional COA/RCBA-C-855/12 de 23 de noviembre de 2012, dentro del operativo denominado "17 de Noviembre" (fs. 8 a 10, Anexo I), identificando como sindicados del ilícito de contrabando, a Félix Nina Flores (chofer) con cédula de identidad N° 573868 y Maura Rojas Pereira (presunta propietaria), con cédula de identidad N° 2860184.

La descripción de la mercancía objeto de contrabando, fue identificada como cucharas y cucharillas marca Gloria, serie F-1342, F-1430, F-1018 y F-1528 de industria china el ítem 2.1 y no consignado en el caso de los ítems 1.1, 1.2 y 2.2.

Por otra parte, el cálculo preliminar de tributos aduaneros fue establecido en la suma de UFV 3.727,- calificándose la conducta como presunta comisión de contrabando contravencional, de acuerdo con lo dispuesto por el inc. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492. El referido acto administrativo fue notificado en Secretaría el 23 de diciembre de 2012, como consta a fs. 13 del Anexo I.

IV.2.- Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBCCI N° 007/2013 de 04 de enero (fs. 81 a 88, Anexo I), por la que se determinó declarar probada la comisión de contrabando contravencional contra Félix Nina Flores (chofer) y Maura Rojas Pereira (presunta propietaria), disponiendo en consecuencia, el comiso definitivo de la mercancía detallada en el Acta de Entrega e Inventario de 22 de noviembre de 2012, debiendo procederse a la disposición de la mercancía de acuerdo a normativa aduanera.

IV.3.- Interpuesto recurso de alzada por Maura Rojas Pereira, de acuerdo con el memorial de fs. 9 a 14 de Antecedentes Administrativos, el mismo fue resuelto a través de la Resolución ARIT/CBA/RA 0237/2013 de 10 de mayo (fs. 46 a 53, Antecedentes Administrativos), disponiendo revocar parcialmente la resolución sancionatoria impugnada, disponiendo la devolución de la mercancía descrita en el ítem 2.1, manteniéndose firme y subsistente la comisión de contrabando contravencional para la mercancía descrita en los ítems 1.1, 1.2 y 2.2.

IV.4.- En virtud de lo anterior, la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), a través de su representante legal, Giovana Espinoza Lafuente, como Maura Rojas Pereira, sujeto pasivo, interpusieron recurso jerárquico a través de los memoriales de fs. 65 a 69 y de fs. 87 a 92 y vuelta, respectivamente de Antecedentes Administrativos, contra la resolución pronunciada en alzada, habiéndose resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1294/2013 de 07 de agosto (fs. 108 a 115, Antecedentes Administrativos), decidiendo anular la Resolución ARIT/CBA/RA 0237/2013 de 10 de mayo, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBCCI N° 007/2013 de 04 de enero inclusive, debiendo la Administración Aduanera emitir una nueva, que detalle las características de la mercancía decomisada, previo aforo físico de la misma, en cumplimiento de los requisitos establecidos en el parág. II del art. 96 de la L. N° 2492 y en el art. 66 del D.S. N° 27310.

#### V. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución impugnada, disponiendo la anulación de obrados hasta la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBCCI N° 007/2013 de 04 de enero inclusive, vulneró normas que rigen la materia.

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

##### VI.1.- Análisis y fundamentación.

En cuanto a la afirmación de la demandante en sentido que no existen causas para anular la resolución sancionatoria emitida en el caso que dio lugar al presente proceso, ya que el Acta de Intervención Contravencional cuenta con los requisitos establecidos por el parág. II del art. 96 de la L. N° 2492 y por el art. 66 del D.S. N° 27310; que por otra parte, se presume la legitimidad de dicha resolución, en base a lo dispuesto por el art. 65 del Cód. Trib., más aun si Maura Rojas Pereira no desvirtuó su contenido conforme a lo que establece el art. 76 del mismo cuerpo normativo, corresponde el siguiente análisis:

El parág. II del art. 96 de la L. N° 2492, en relación con la vista de cargo o acta de intervención, dispone: "En contrabando, el Acta de Intervención que fundamente la Resolución Determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante Decreto Supremo."

Por su parte, el art. 66 del D.S. N° 27310, Reglamentario del Código Tributario, L. N° 2492, sobre el Acta de Intervención, determina: "El Acta de Intervención por contravención de contrabando deberá contener los siguientes requisitos esenciales: a) Número del Acta de Intervención. b) Fecha. c) Relación circunstanciada de los hechos. d) Identificación de los presuntos responsables, cuando corresponda. e) Descripción de la mercancía y de los instrumentos decomisados. f) Valoración preliminar de la mercancía decomisada y liquidación previa de los tributos. g) Disposición de monetización inmediata de las mercancías. h) Firma, nombre y cargo de los funcionarios intervinientes."

En el caso de autos, de la cuidadosa revisión del Acta de Infracción Contravencional COA/RCBA-C-855/12 de 23 de noviembre de 2012, cursante de fs. 8 a 10 del Anexo I, se establece que su número corresponde al COA/RCBA-C-855/12; su fecha de emisión es de 23 de

noviembre de 2012; en la relación circunstanciada de los hechos se describió que el operativo fue desarrollado el 17 de noviembre de 2012, en la localidad de Suticollo, Departamento de Cochabamba, interviniéndose el ómnibus, marca Mercedes Benz, año 1988, color blanco combinado, con placa de control N° 998-PCN, de la Empresa Danubio 2, conducido por Félix Nina Flores, con licencia de conducir N° 573868, categoría "C", expresando además que se identificaron como agentes del Control Operativo Aduanero (COA), dependiente de la Aduana Nacional de Bolivia.

Señalaron que en los buzones del ómnibus, se evidenció la existencia de: "...15 cajas de cartón en su interior conteniendo, cucharas y cucharillas metálicas de procedencia extranjera, cantidad y demás características a determinarse en aforo físico..." Que en el momento de la intervención, Maura Rojas Pereira, con cédula de identidad N° 2860184, expedida en Cochabamba, presunta propietaria, presentó en fojas dos, fotocopia simple de la DUI C-1555, con sellos de legalización presumiblemente escaneados (fotocopia a color) y sin la firma del despachante de aduana, procediéndose al comiso de la mercancía, por la presunción de la comisión del ilícito de contrabando, trasladando la mercancía a los almacenes del recinto aduanero de ALBO S.A. en Cochabamba para su aforo físico, inventariación, valoración e investigación correspondiente.

La identificación de los presuntos responsables corresponde a Félix Nina Flores, conductor del ómnibus y Maura Rojas Pereira, presunta propietaria, dejando constancia que no fueron aprehendidos. En la descripción del vehículo, se reiteran los datos que ya fueron descritos líneas arriba.

La descripción de la mercancía corresponde a cuatro ítems, de acuerdo al siguiente detalle: 1.1 Cucharas, modelo F 1342, marca Gloria, no consigna la industria, contenidas en seis cajas con 600 docenas, haciendo un total de 7.200 unidades. 1.2 Cucharas, modelo F 1430, marca Gloria, no consigna la industria, contenidas en seis cajas con 600 docenas, haciendo un total de 7.200 unidades. 2.1 Cucharillas, modelo F 1018, no consigna marca, de industria china, contenidas en una caja con 200 docenas, haciendo un total de 2.400 unidades. 2.2 Cucharillas, modelo F 1528, marca Gloria, no consigna la industria, contenidas en dos cajas con 400 docenas, haciendo un total de 4.800 unidades, aclarando que toda la mercancía es nueva.

Realizada la valoración preliminar de la mercancía fue determinada en FOB \$us. 2.364,- equivalentes a Bs 16.453.44.- y un total de tributos omitidos de Bs 6.677.- equivalentes a UFV 3.727,-

La calificación de la conducta corresponde a la de presunta comisión de contrabando contravencional, de conformidad con lo dispuesto por los incisos b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, en relación con la modificación realizada por la Ley Financial (sin señalar gestión).

Acerca de la disposición de monetización inmediata de la mercancía, dispuso que sobre la base de la normativa citada, se procederá a su monetización en el plazo de 10 días hábiles siguientes a la emisión del Acta de Intervención Contravencional, conforme establece el art. 60 del Reglamento al Código Tributario, D.S. N° 27310. Por otra parte, concedió a las personas presuntamente responsables, el plazo de tres días hábiles a partir de su notificación para la presentación de descargos, en observancia de lo previsto por el art. 98 de la L. N° 2492.

Finalmente, consta el grado, nombre, cargo y firma de los agentes del Control Operativo Aduanero (COA) que participaron en el decomiso, en virtud de lo cual, se concluye que evidentemente, el Acta de Intervención Contravencional COA/RCBA-C-855/12 de 23 de noviembre de 2012, se adecua a los requisitos determinados en la norma.

Respecto de la legitimidad de dicha resolución, en base a lo dispuesto por el art. 65 del Cód. Trib., se debe considerar que se trata de una presunción juris tantum, es decir, mientras no se pruebe lo contrario. Pero adicionalmente, en relación con la cita del art. 76 del Cód. Trib., debe tenerse presente que se trata en este caso de un procedimiento administrativo sancionador, no debiendo desconocerse el razonamiento expresado por el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia N° 1863/2010-R de 25 de octubre, entre muchas otras: "El proceso administrativo, debe hallarse impregnado de todos los elementos del debido proceso, que deben ser respetados en su contenido esencial en cuanto al juez natural, legalidad formal, tipicidad y defensa irrestricta. Entendimiento que concuerda con la doctrina del derecho sancionador administrativo cuando se afirma: "Que este no tiene esencia diferente a la del derecho penal general, y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas la administración, y las sanciones penales los tribunales en materia penal". (García de Enterría, E. y Fernández, T.R., Curso de Derecho Administrativo, II, Civitas, Madrid, 1999, pág. 159)."

Es decir, que en este caso, si bien el contribuyente debe presentar descargos, en base a la presunción de inocencia, es la Aduana Nacional la que se encuentra en el deber de probar que incurrió en la contravención indicada.

VI.2.- En relación con la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBCCI N° 007/2013, en la que según afirma la demandante se efectuó la compulsa documental, identificando la marca, modelo, código, número de serie y origen de cada producto encontrado en el aforo físico y registrado en el inventario de la mercancía comisada de acuerdo con la Declaración Única de Importación (DUI), concluyéndose de acuerdo con las reglas de la sana crítica, que la misma no amparaba su legal importación; que en ningún momento se violó los derechos y garantías ni el debido proceso, ya que la interesada se apersonó, presentó prueba y ejerció su derecho a la defensa de acuerdo con las previsiones de la Constitución Política del Estado y las leyes; que el parág. II del art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable en la materia por disposición del art. 74 de la L. N° 2492, señala que procederá la anulabilidad solo cuando el acto carezca de requisitos formales para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión del administrado, lo que guarda relación con el art. 55 del D.S. N° 27310, corresponde el examen que a continuación se expone:

Los parágs. II y III del art. 96 de la L. N° 2492, disponen: "II. En Contrabando, el Acta de Intervención que fundamente la Resolución Determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante Decreto Supremo. III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda".

Por su parte, el num. 6 del art. 68 de la L. N° 2492, respecto de los derechos del sujeto pasivo, establece: "Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código."

En este sentido, además de lo señalado por la sentencia constitucional citada líneas arriba, en relación con el debido proceso, la S.C. Plurinacional N° 1415/2013 de 16 de agosto, expresa que el mismo se entiende como: "...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomodan a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; comprende la potestad de ser escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos. Se entiende que el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el Constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica..."

En concordancia con lo precedentemente desarrollado, el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341 y el art. 55 del D.S. N° 27113 reglamentario de la referida ley, aplicables supletoriamente por disposición del art. 74 de la L. N° 2492, prevén la anulabilidad de los actos administrativos, "...cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados."

Que en el presente caso, la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBCCI N° 007/2013 de 04 de enero, reitera lo señalado en el Informe AN-CBCCI-SPCCR-V-0743/2012 de 19 de diciembre, en sentido que no se encuentra consignada la industria; sin embargo, no debe perderse de vista que como acertadamente señaló la autoridad demandada, la DUI referida al caso de autos, fue asignada a canal rojo, lo que significa que debe efectuarse el aforo físico y documental correspondiente a la mercancía, sin que se hubiera presentado observación al respecto.

Lo que llama la atención en el caso en estudio, es que el informe técnico señala que la observación de origen no fue identificada físicamente; sin embargo, la resolución sancionatoria, que por supuesto es posterior al informe técnico que es su base, mantiene la observación respecto del origen de la mercancía, sin que se haya realizado el aforo físico, omitiendo también considerar la página de documentos adicionales de la DUI C-1629, presentada como descargo; dicho en otras palabras, se emitió la resolución sancionatoria, sin haber realizado la verificación física de la mercancía y su contrastación con los documentos de soporte.

La norma administrativa, emitida por la propia Aduana Nacional, Resolución de Directorio N° 01-003-11 de 23 de marzo, que aprobó el Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancías, en el inc. a) del numeral 12, del apartado referido a Aspectos Técnicos y Operativos, entre las actuaciones que deberán ser cumplidas por el técnico aduanero, señala: "Evaluación y compulsas de los documentos de descargo presentados; en caso necesario efectuará inspección física de la mercancía decomisada".

En el caso presente, en resguardo de los derechos y garantías de la contribuyente, previa a la imposición de una sanción, pues se trata de la atribución o imputación de un ilícito, más aun si la DUI que amparaba la mercancía fue asignada a canal rojo, debió haber sido verificada a través de aforo físico, ya que al no poder constatar su origen por otro medio, se hacía necesaria la inspección física.

Sin embargo de lo anterior, la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBCCI N° 007/2013, en las conclusiones de su Considerando VI, indica que no se ampara la legal importación de la mercancía, "...toda vez que no existe relación exacta entre la mercancía decomisada mediante Acta de Intervención COA/RCBA-C-855/12 y la mercancía declarada en la DUI precedentemente señalada -C-1629- en cuanto al origen (no identificado físicamente, consignado en DUI)..." Es decir, que en los hechos, no se realizó el aforo físico de la mercancía.

En este sentido, sobre la cita de la S.C. N° 757/2003-R de 04 de junio, que versa sobre el debido proceso y que la resolución sancionatoria emitida, se encuentra fundada y fue legalmente notificada, siguiendo el procedimiento de acuerdo a los preceptos legalmente establecidos, ello no es del todo evidente, ya que como se señaló *ut supra*, el Acta de Infracción Contravencional, cumplió con los requisitos normativos; sin embargo, a momento de emitirse la Resolución Sancionatoria, no se respetó el debido proceso, en cuanto se impuso la sanción, sin haber efectuado previamente la verificación física de la mercancía, tal como lo señala la propia Resolución Sancionatoria.

Por otra parte, se recuerda a la Aduana Nacional, que por mandato del inc. d) del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, en relación con lo que establece el parágrafo I del art. 180 de la C.P.E., es su deber orientar sus actos al establecimiento de la verdad material, más allá de las limitaciones que la verdad formal pudiera imponer.

En virtud de lo señalado precedentemente, la aplicación del principio de verdad material (hechos), no significa el desconocimiento o la inexistencia de la verdad formal (documentos); más al contrario, como sucede en el caso de autos, existe una acumulación de documentos constituidos en antecedentes administrativos, que no son un fiel reflejo de lo que fueron los hechos, no existiendo la necesaria coherencia, que genere convicción y permita aplicar el principio de verdad material; es decir, que no existe oposición entre verdad formal y verdad material, sino más al contrario, se trata de una función complementaria entre ambos conceptos.

Así, la S.C. N° 427/2010-R de 28 de junio, entre otras, señala: "El principio de verdad material previsto por el art. 4-d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones".



De acuerdo con la cita precedente, se confirma lo expresado en sentido que no se trata de la oposición entre verdad formal y verdad material, sino que se llegará a determinar la verdad material, lo que en la realidad sucedió, verificando y sustentando complementariamente la información proporcionada por los documentos y la obtenida por los hechos que ocurrieron.

#### VI.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1294/2013 de 07 de agosto, anulando la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral V. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que la Administración Aduanera impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta determinación o verificación de la comisión de contrabando contravencional, emitiendo Acta de Intervención Contravencional y Resolución Sancionatoria, sin haber observado el resguardo del debido proceso, imponiendo una sanción, sin haber verificado previamente las características físicas de la mercancía decomisada, tal como señala la norma reglamentaria emitida por la propia Aduana Nacional, constituida por la Resolución de Directorio N° 01-003-11 de 23 de marzo, que aprobó el Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancías.

Adicionalmente, la Aduana Nacional, al emitir la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBBCI N° 007/2013, omitió la aplicación del principio de verdad material, inserto en el inciso d) del art. 4 de la L. N° 2341, en relación con la previsión del parág. I del art. 180 de la C.P.E.

Por ello, de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa que rige la materia, así como de la interpretación y aplicación de la jurisprudencia constitucional, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas.

Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1294/2013 de 07 de agosto, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 30 a 37 y vta., interpuesta por Vania Milenka Muñoz Gamarra, en su condición de Administradora de la Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1294/2013 de 07 de agosto, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

No interviene la Magistrada Norcka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



193

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 32, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1413/2013 de 13 de agosto (fs. 4 a 20 y vta.), el memorial de contestación de fs. 90 a 96, la réplica de fs. 108 a 111 y vta., la dúplica

de fs. 115 y vta., sin memorial de respuesta por parte de tercero interesado, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

#### I. Contenido de la demanda.

Que Rita Maldonado Hinojosa, en su condición de Gerente Distrital La Paz I a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0506-13 de 04 de octubre (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 23 a 32, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 2 de la L. N° 3092 de 07 de julio de 2005, 70 de la L. N° 2341, 778 y 779 del Cód. Pdto. Civ., y la S.C. N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1413/2013 de 13 de agosto.

1.- Que conforme se desprende de fs. 18 a 19 de los antecedentes administrativos, la Administración Tributaria mediante Auto Administrativo con CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/AA/196/2012 de 14 de junio, quiso cumplir con el debido proceso y la seguridad jurídica, y procedió a anular diligencias notificadoras de la Orden de Verificación, nulidad que fue causada por una presunta suplantación de identidad efectuada por Luís Valerio Escobar Ponce.

2.- Que posteriormente, en virtud a la potestad que posee la Administración Tributaria, se notificó a Antonio René Bernal Tipo con la Orden de Verificación N° 0011OVE01310 de 14 de junio de 2012, comunicándole que sería sujeto de un proceso de determinación, indicándole mediante formulario de requerimiento F: 4003, número 111645 de 14 de junio de 2012, que presente hasta el 20 de junio de 2012, las Declaraciones Juradas IVA e IT, Libros de Compra y Venta IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal IVA, extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos documentado, Estados Financieros de las gestiones 2008 y 2009, Plan de Código de Cuentas Contables, Libros de Contabilidad (Diario y Mayor), Kárdex de productos importados y terminados, inventario de productos terminados y otros, para determinar con objetividad el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los hechos y elementos relacionados con el débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada, por el periodo fiscal de junio de 2008, provocando que el contribuyente presente parte de esta documentación, labrándose en tal razón dos Actas de acciones u omisiones Formulario 7507 de 20 de junio de 2012, declarando por una parte que no llevó contabilidad en el periodo de junio de 2008, sin realizar inventarios y por otra, en relación al papel importado, que lo comercializó sin darle valor agregado en el mismo periodo que realizó la importación, asimismo se verificó una inspección ocular, obteniendo fotografías impresas en tres hojas y se elaboró un Acta de acciones u omisiones Formulario 7507, todas firmadas por el contribuyente, fiscalizador y un testigo de actuación.

3.- Que como resultado del proceso de verificación, correspondiente a la Orden de Verificación N° 0011OVE01310, en función a la información obtenida de la base de datos corporativa del Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria (SIRAT-2), a todos los procedimientos aplicables y a la documentación proporcionada por el contribuyente, se detectó que no determinó correctamente los impuestos conforme a Ley, así como que incurrió en incumplimiento a deberes formales, evidenciándose que no presentó de forma completa la documentación solicitada mediante requerimiento N° 111645 (F-4003) y que no habilitó sus Libros Contables de acuerdo a la norma específica, elaborándose en consecuencia los formularios N° 7013, las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nros. 00042288 y 00042289, ambas de 25 de junio de 2012, sancionando al contribuyente por el primer incumplimiento con 1.500 UFV, y por el segundo con 500 UFV.

4.- Que mediante Informe Final de Fiscalización con CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/2098/2012 de 25 de julio, se sugirió la emisión de la Vista de Cargo, procediéndose a emitir la misma con CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/371/2012 de 25 de julio, la cual fue notificada al contribuyente para que en el plazo de 30 días corridos formule descargos y presente prueba referida al efecto. Posteriormente mediante Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/INF/4508/2012 de 14 de noviembre, se procedió a ratificar y confirmar el reparo y la calificación de la conducta determinada, realizando el dictamen de calificación de conducta con N° 809/2012 de 26 de diciembre, tipificando el actuar del contribuyente como omisión de pago por el IVA e IT del periodo fiscal de junio de 2008, ya que al no pagar la deuda tributaria, adecuó su conducta a lo prescrito por el art. 165 de la L. N° 2492, sancionándole con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria, finalizando el procedimiento con la emisión de la R.D. N° 858/2012 con CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/RD/858/2012.

5.- Que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, emitió el Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0638/2013, que revocó totalmente la Resolución Determinativa, provocando que la Administración Tributaria interponga Recurso de Jerárquico contra la resolución de Alzada, que fue resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1413/2013 de 13 de agosto, que anuló la resolución de Alzada hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/371/2012 de 25 de julio, disponiendo que la Administración Tributaria exponga de forma precisa el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA e IT del periodo fiscal de junio de 2008.

#### I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- La Administración Tributaria señaló que la Resolución de Recurso Jerárquico no se ajustó a los preceptos legales de la justa y legal R.D. N° 858/2012 de 26 de diciembre, expresando los agravios sufridos de la siguiente manera:

A.- Manifestó que el procedimiento de determinación se realizó en base a la información proporcionada por el propio contribuyente, respetando los derechos, reglas, principios y garantías básicas fijadas en el orden jurídico nacional, actuando dentro los parámetros del derecho a la seguridad jurídica, aplicando objetivamente las normas jurídicas tributarias, teniendo el contribuyente conocimiento pleno de cuáles eran sus derechos y obligaciones. Continuó refiriendo que la proporcionalidad, transparencia, control y sencillez administrativa, fueron los principios constitucionales vivificadores del proceso de determinación que se llevó a cabo sobre las obligaciones del contribuyente, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las mismas, relativas al IVA e IT, correspondientes al periodo fiscal de junio de 2008, aplicando las facultades de los arts. 21, 66 y 100 de la L. N° 2492, el método de determinación establecido en el art. 43-I del Cód. Trib., es decir sobre base

cierta, tomando en cuenta la información y los documentos que permitieron conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, utilizando las formas de determinación dispuestas en el art. 93 del mismo Código, determinando la deuda tributaria por una parte de oficio y por otra flanqueando sus alcances al periodo fiscal de junio de 2008, constituyéndose una determinación de carácter parcial.

B.- Señaló que la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa cumpliendo los requisitos establecidos en los arts. 99 del Cód. Trib., 19 del D.S. N° 27310 y 18 inciso 3 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, señalando con claridad lo acontecido en el proceso de verificación, los motivos por lo que se determinaron adeudos tributarios a favor del fisco y la normativa en la que se funda, por lo que la interpretación de la instancia jerárquica, respecto a que no se habrían especificado las normas tributarias sobre las que se funda la Resolución Determinativa, es errónea, puesto que los detalles de la información obtenida se encuentran en la vista de cargo y en los antecedentes administrativos a los que el contribuyente tenía acceso libre, siendo una Resolución Determinativa válida, no existiendo indefensión, toda vez que se notificó personalmente al contribuyente con la Vista de Cargo, otorgándole 30 días para sumir defensa, en los cuales no presentó ningún descargo, teniendo conocimiento pleno de la acción iniciada en su contra, dejando de intervenir en él por su propia voluntad, provocando su propia indefensión.

C.- Acusó que frente a la ilegal pasividad del contribuyente para entregar la documentación requerida, la Administración Tributaria tuvo que acudir a la información remitida por la Aduana Nacional de Bolivia para establecer los reparos, estableciéndose a través de la Declaración Única de Importación N° C-2997 que se importó papel Bond y la Declaración Jurada del Valor en Aduana de 03 de junio de 2008, la cantidad y su valor FOB en dólares, y por medio de la Declaración Única de Importación N° C-3121 que se importó Cartulina Bristol blanca y la Declaración Jurada del Valor en Aduana de 13 de junio de 2008, la cantidad y el valor FOB en dólares, documentación que fue valorada integralmente, la cual no constituye toda la información, puesto que con el propósito de contar con más elementos se labró el Acta de Acciones u Omisiones Form. 7507, cursante de fs. 26 a 28 de los antecedentes administrativos, donde el contribuyente afirmó en las respuestas 13, 14 y 15 que los márgenes de utilidad están entre 10 y 12%, y que las importaciones son mensuales, y que comercializó papel sin dar valor agregado respaldado por facturas de ventas en el mercado nacional, así como que el producto importado lo comercializó en el periodo que realizó la importación, afirmaciones que fueron firmadas por el contribuyente, como por el fiscalizador y el testigo de actuación sin que medie presión alguna, convirtiéndose esta Acta en prueba conforme lo dispone el art. 77-III de la L. N° 2492.

Refirió que el Acta de Acciones u Omisiones, no tiene un carácter informativo y que esto no fue considerado por la autoridad demandada, violando el art. 77-III de la L. N° 2492, aclarando que el Acta fue labrada después de que la Administración Tributaria le informara al contribuyente que todos los aspectos señalados en aquel documento iban a ser considerados conforme al parág. III del art. 77 de la L. N° 2492, quien después de leer su contenido firmó, aclaró y sentó su número de cédula de identidad, manifestando su conformidad, libre de cualquier vicio del consentimiento, constituyendo una confesión espontánea, conforme al parág. II del art. 404 del Cód. Pdto. Civ., concordante con el art. 1321 del Cód. Civ., aplicables a la materia en cumplimiento a los arts. 5-II, 77-I y 215 del Cód. Trib.

Indicó que se evidencia a fs. 24 de los antecedentes administrativos, el Acta de recepción de documentos, donde el contribuyente presentó declaraciones juradas formularios 200 y 400, Libro de Ventas y Compras IVA correspondientes al periodo fiscal de junio de 2008, Declaraciones Únicas de Importación C-2997 y C-3121 y notas fiscales, además de labrarse el Acta de Acciones u Omisiones FORM-7507 "cuestionario y relevamiento de información financiera", por lo que en busca de un procedimiento correcto, se acudió a la información contenida en el GAUS- Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria-SIRAT II del Servicio de Impuestos Nacionales, "Consultas Dosificación", que goza de validez probatoria conforme lo disponen los arts. 77-II de la L. N° 2492 y 7 del D.S. N° 27310, desarrollándose los procedimientos de verificación de dosificación de facturas de ventas realizadas por el contribuyente, relevamiento de información y verificación de las declaraciones juradas formularios 200 y 400, verificación de los ingresos percibidos según facturas por servicios prestados, verificación de libros de ventas con facturas sujetas a débito fiscal, verificación de ventas informadas, comparación de los ingresos declarados con los ingresos determinados según fiscalización, verificación de ingresos por ventas realizadas según información de las importaciones realizadas en el periodo verificado, confrontación de los ingresos determinados según fiscalización con el importe de ventas expuestos en las declaraciones juradas, realizando la determinación del IVA e IT a favor del Fisco, encontrándose en la Declaración Única de Importación N° C-2997, que se importó 3.136 resmas de papel bond en hojas de 57 gramos formato 67x87 cm, y a través del relevamiento a los precios de los productos vendidos descritos en las facturas de venta emitidas, se constató el precio unitario de Bs 230.- por resma, así como en la Declaración Única de Importación N° C-3121 que se importó 1.800 resmas de cartulina Bristol Blanca 170 GSM 100x65, y a través del relevamiento a los precios de los productos vendidos descritos en las facturas de venta emitidas, se constató el precio unitario de Bs 156.25; por resma, y en el comprendido de que el contribuyente declaró que no llevaba inventarios, kárdex, ni registros contables de los productos importados y que comercializa papel sin dar valor agregado en el mismo periodo que realiza la importación, se determinó el importe de ingresos por ventas de papel de ambas importaciones, que alcanza a un total de Bs 1.002.530.- en el periodo de junio de 2008.

Señaló que la Administración Tributaria utilizó el procedimiento para la determinación de ventas, en mérito a la inexistencia de inventarios, kárdex y registros contables de los productos importados, evidenciando que el contribuyente obtuvo ingresos por venta y/o servicios facturados por un importe de Bs 1.002.530.709.- registrado en la Declaración Jurada Original del IVA, Form. 200, rubro C), casilla código 13, asimismo registró el importe de Bs 118.250.- existiendo una diferencia a favor del Fisco en impuesto determinado de Bs 884.280.- estableciéndose que el contribuyente sobre valió el crédito fiscal del periodo de junio de 2008, demostrándose que la vista de cargo que fundamenta la Resolución Determinativa, contiene fundamentación técnica de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación, cumpliendo los requisitos dispuestos por el art. 96 de la L. N° 2492, determinando la deuda conforme al art. 19 del D.S. N° 27310.

Refirió que la autoridad demandada, equivocadamente señaló que la aplicación de la base cierta suponía contar con información no solo sobre la importación realizada, sino sobre el momento de su transferencia, aspecto con el que cuenta, porque es el propio contribuyente quien declaró como se evidencia a fs. 27 de los antecedentes administrativos, en el punto 15, que no llevó registro de control de inventario y

que el producto importado lo comercializó en el periodo que realizó la importación, por lo que se constata el perfeccionamiento del hecho generador según el art. 4-a) de la L. N° 843, conforme se evidencia de las Declaraciones Únicas de Importación y el Acta de Acciones u Omisiones de 20 de junio de 2012, donde el contribuyente declaró que comercializó papel sin darle valor agregado en el periodo en que realiza la importación, denotando su habitualidad, que bajo el art. 2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0043-05 debe ser calificada, razonamiento concordante con el art. 17 de la L. N° 2492, determinándose por concepto de IVA omitido a favor del Fisco del periodo de junio de 2008, la suma de Bs 884.280.- y de conformidad a los arts. 72, 74, 75 de la L. N° 843 y 2-b) del D.S. N° 21532, un reparo de IT del mismo monto, no existiendo duda que el proceso de determinación se realizó sobre base cierta.

Mencionó que la Resolución Determinativa no es un acto independiente, sino el resultado de un conjunto de actos dirigidos a comprobar y valorar los elementos de un hecho imponible, por lo que debe considerarse todo el proceso determinativo y no solo la Resolución Determinativa como documento independiente, revisando todos los elementos probatorios que han sido ofrecidos por la Administración Tributaria, no procediendo la nulidad de obrados por cuanto el art. 36 de la L. N° 2341, solo permite la nulidad cuando exista indefensión del contribuyente o cuando el acto carezca de los requisitos para alcanzar su fin, aspectos que no se evidencian en el presente caso, puesto que el contribuyente tuvo la oportunidad de asumir defensa y presentar descargos.

D.- Acusó que la Resolución Jerárquica, ignoró el principio interpretativo, y que no tomó en cuenta lo dispuesto por el art. 410-II de la C.P.E., que dispone la supremacía constitucional, y menos el art. 323 de la misma Constitución que señala que la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria, es decir que, primero la autoridad demandada no interpretó la norma aplicable al caso concreto conforme la Constitución Política del Estado, y segundo que dicha labor interpretativa desconoce muy peligrosamente los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, generando indebidos privilegios en favor del contribuyente, excluyéndolo del resto de los contribuyentes, originándose una completa y total desigualdad.

E.- Señaló que la Resolución impugnada no contiene fundamentación, ya que lo único que hizo la autoridad demandada es anular obrados hasta la vista de cargo, sin la menor consideración de la norma jurídica tributaria aplicable al caso y especialmente sin atender la confesión realizada por el contribuyente, aspectos que denotan la falta de cuidado con la que se actuó, sin tomar en cuenta lo vertido por la administración tributaria.

F.- Finalmente indicó que se debe tener presente que se presume la legalidad y la buena fe de las actuaciones de la Administración Tributaria, tal como dispone el art. 28, inciso b) de la L. N° 1178, concordante con el art. 65 de la L. N° 2492, siendo las actuaciones realizadas dentro del marco del principio de buena fe.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda y la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1413/2013 de 13 de agosto, y que en consecuencia se mantenga firme y subsistente en su totalidad la R.D. N° 00858/2012 de 26 de diciembre.

### II.- De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a Antonio René Bernal Tipo, en su condición de tercer interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 90 a 96, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 07 de noviembre de 2013 (fs. 88) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica. En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la parte demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que el enfoque desarrollado en la presente demanda, pretende inducir en error a este Tribunal, por lo que cabe precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que sobre la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria, el 15 de junio de 2012 la parte demandante notificó personalmente a Antonio René Bernal Tipo con la Orden de Verificación N° 0011OVE01310, a fin de verificar los hechos específicos relacionados con el débito fiscal IVA e IT, correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada del periodo fiscal de junio 2008, teniendo como resultado la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/371/2012 de 25 de julio, la cual estableció la liquidación previa de la deuda tributaria de 250.484 UFV, equivalentes a Bs 442.721.- que fue confirmada con la R.D. N° 858/2012 de 26 de diciembre.

Continuó señalando que los impuestos del periodo de junio 2008, tenían como fecha de vencimiento para su pago hasta julio de 2008, tal como prevén los arts. 10 y 77 de la L. N° 843, 10 del D.S. N° 21530 y 7 del D.S. N° 21532, y que de acuerdo con lo establecido en los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, modificados por las Leyes Nos. 291 y 317, el cómputo de los 5 años para la prescripción, se inició el 01 de enero de 2009 y concluyó el 31 de diciembre de 2013, por lo que habiéndose notificado la Resolución Determinativa el 14 de febrero de 2013, las facultades de determinación de la Administración Tributaria relativas al IVA e IT, se encontraban vigentes, es decir antes que las facultades de determinación y sancionatoria se encuentren prescritas.

Refirió que, al encontrarse las facultades de la Administración Tributaria vigentes, no resulta necesario emitir pronunciamiento en cuanto a las causales de suspensión e interrupción establecidas en los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492, así como tampoco respecto a la Sentencia N° 013/2013 de 06 de marzo, ni de la aplicación de los arts. 323 y 410 de la C.P.E., debiendo tomarse en cuenta que la interposición del Recurso de Alzada interrumpe el término de la prescripción, conforme lo dispone el parág. II del art. 62 de la L. N° 2492.

Indicó que, en cuanto a la aplicación del art. 324 de la C.P.E., referido a la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, la instancia jerárquica no puede emitir interpretación alguna, ya que el órgano competente es la Asamblea Legislativa, por lo que se establece que las acciones de la Administración Tributaria para determinar la obligación impositiva por el IVA e IT del periodo de junio 2008, así como para sancionar contravenciones tributarias referidas a la comisión de pago e incumplimiento de deberes formales, no prescribió, conforme al art. 59 de la L. N° 2492, modificado por la L. N° 317.

II.2.- Manifestó que, sobre el método de determinación de la base imponible, se evidenció que el 15 de junio de 2012 la Administración Tributaria notificó al contribuyente con la Orden de Verificación N° 0011OVE01310 y el Requerimiento N° 111645, mediante el que solicitó la presentación de documentación del periodo de junio 2008, que según el Acta de Recepción de Documentos de 20 de junio de 2012 fue presentada parcialmente, evidenciándose que se labró el Acta de Acciones u Omisiones–Inexistencia de elementos, en razón a que el contribuyente, afirmó que no presentó el kárdex de productos importados y terminados, inventarios de productos terminados y movimiento de inventarios de Materia Prima en proceso y/o terminados, debido a que por falta de información no llevó registros contables en los periodos de abril de la gestión 2008 a marzo de 2009.

Agregó que se elaboró el Acta de Acciones u Omisiones–Cuestionario y Relevamiento de Información Financiera, en cuyas preguntas 13, 14 y 15, el contribuyente afirmó que: “el porcentaje de utilidad bruta promedio sobre el costo de adquisición y/o producción aplicada por el contribuyente para establecer sus precios de venta están entre el 10 y 12%, las importaciones son mensuales, comercializa papel sin dar valor agregado respaldado con facturas de ventas en el mercado nacional, no lleva registros de control de inventarios y el producto importado se comercializa en el periodo que realizó la importación”, y que a partir de esta información, la Administración Tributaria elaboró Papeles de Trabajo (Relevamiento de información de los productos importados, Lista de precios Unitarios Referencial según Facturas de Ventas y Determinación de Ingresos por Venta de Papel), en los cuales transcribió la información contenida en las Declaraciones Únicas de Importación Nros. C-2997 y C-3121, respecto a la descripción, cantidad, peso y valor FOB de la mercadería importada, exponiendo la venta realizada por el contribuyente según las facturas Nros. 212 de 21 de julio de 2008 del producto Papel Bond 67x87 (56 gramos), y 202 de 23 de junio de 2008 del producto Cartulina lisa color verde 180 gramos tamaño 65x100 cm y Cartulina lisa color celeste 180 gramos tamaño 65x100 cm, concluyendo que el precio unitario del Papel Bond hojas de 57 gramos formato 67x87 cm, es de Bs 230.- por resma y Cartulina Bristol Blanca 170 gramos de 100x65, es de Bs 1.28; para el periodo de junio de 2008, importe que sirve de base para la determinación de Ingresos no declarados, finalmente realiza una multiplicación de volumen de la mercadería importada por el precio unitario obtenido de las facturas de venta Nros. 212 y 202, estableciendo que el procedimiento es aplicado en virtud a que no se cuenta con inventarios, kárdex, ni registros contables, además que el contribuyente declaró que comercializa papel sin darle valor agregado en el periodo de la importación.

Que posteriormente se emitió la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/371/2012, en función de los procedimientos expuestos en los Papeles de Trabajo, refiriendo que el ajuste a las bases imposables fue realizado sobre base cierta, tomando como medio de prueba las Declaraciones Únicas de Importación Nros. C-2997 y C-3121, las Actas de Acciones u Omisiones, Form. 7507 de 20 y 28 de junio de 2012 y las Declaraciones Juradas del IVA e IT, documentación que fue proporcionada por el contribuyente y validada por el SIRAT, por lo que bajo estos antecedentes, se tiene que la Administración Tributaria, al momento de establecer el precio unitario de venta, contaba con información referida en las facturas Nros. 212 y 202, así como con la declaración del contribuyente expuesta en el Acta de Acciones u Omisiones, y que aun cuando a través del Requerimiento N° 111645, solicitó la presentación de documentación contable y específica referida a inventarios con el detalle de precio unitario, el contribuyente no presentó toda la documentación requerida, por lo que se labraron Actas de Inexistencia de Elementos, y Cuestionario y Relevamiento de Información Financiera, en los que el contribuyente declaró no contar con la documentación solicitada, y que los productos importados son vendidos con un margen de utilidad que oscila entre el 10% y 12%, dando a entender, que vendió papel sin dar valor agregado en el mismo periodo de la importación, evidenciándose que entre la documentación presentada, se adjuntó el Balance General al 31 de marzo de 2009, en el cual no se advierte la existencia de una cuenta con saldo de inventarios.

Señaló que, se tiene que aun cuando el contribuyente presentó parcialmente la documentación, la Administración Tributaria contaba con los documentos e información suficiente que le permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, puesto que en virtud a la declaración del propio contribuyente pudo establecer que la mercadería importada fue comercializada en el mismo periodo de junio 2008, por lo que estuvo en condiciones de determinar las obligaciones tributarias correspondientes al IVA e IT de dicho periodo sobre base cierta, no correspondiendo que se efectúe una determinación sobre base presunta como pretendió el contribuyente, más allá de la procedencia o improcedencia del reparo establecido por la Administración Tributaria, debiendo considerarse que la información proporcionada por el Sujeto Pasivo que consta en las Actas de Acciones u Omisiones, de conformidad a lo previsto en el parág. III, del art. 77 de la L. N° 2492, hacen prueba de los hechos recogidos en las mismas, y que es preciso señalar que en el presente caso la denominación del método empleado para la determinación de la base imponible, no aplicó en ningún momento la indefensión del contribuyente, puesto que la Administración Tributaria no prescindió de la información presentada por el mismo para recurrir a los medios señalados en el art. 45 de la L. N° 2492, desvirtuando de esta manera el agravio expuesto por el contribuyente respecto al método de determinación de la base imponible, siendo lo correcto la determinación sobre base cierta.

II.3. Señaló que sobre el incumplimiento de requisitos en la emisión de la Resolución Determinativa y la nulidad del procedimiento, de la revisión de la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/371/2012, se observa que la misma expone los requisitos esenciales previstos en el art. 18 del D.S. N° 27310, sin embargo de la compulsa de los hechos descritos en la Vista de Cargo para la determinación de los ingresos

no declarados, de los papeles de trabajo cursantes de fs. 44 a 47 y 49 de los antecedentes administrativos y de la información contenida en el Acta de Acciones u Omisiones, se advierten imprecisiones respecto a la determinación del precio unitario de los productos, ya que según los papeles de trabajo la Administración Tributaria consideró la venta efectuada según facturas Nros. 212 y 202 de 21 de julio y 23 de junio de 2008, que establecen el precio unitario de Bs 230.- y Bs 1,28; respectivamente, sin observar que la citada factura corresponde a la comercialización de Papel Bond 67x87 (56 gramos), y Cartulina lisa color verde 180 gramos, tamaño 65x100 cm, productos que son diferentes a la mercadería importada, según las Declaraciones Únicas de Importación Nros. C-2997 y C-3121, que registra el producto Papel Ártico en hojas 55 gramos, formato 67x87 cm y Cartulina Bristol Blanca 170 gramos, formato 100x65.

Manifestó que la Administración Tributaria, al establecer los hechos que fundamentan la liquidación previa de la deuda tributaria en la Vista de Cargo, no detalló la documentación (factura de venta) que le permitió el cálculo del precio unitario, pero que sin embargo se encuentra expuesta en los papeles de trabajo, por lo que los fundamentos de hecho incluidos en la Vista de Cargo que señalan: "...multiplicado por el precio unitario por resma descrito en las facturas de ventas...", no reflejan el procedimiento aplicado por la Administración Tributaria en el proceso de verificación, más aún cuando de los antecedentes se evidencia que se habría utilizado el precio de un producto diferente al importado, como es el Papel Ártico en hojas 55 gramos, formato 67x87 cm y la Cartulina Bristol Blanca 170 gramos, formato 100x65.

Refirió que conforme al art. 96 de la L. N° 2492, la vista de cargo contiene los hechos y antecedentes que sustentan la Resolución Determinativa, empero se evidencia que si bien expone el procedimiento para la determinación de ingresos y la documentación considerada para tal efecto, mantiene las impresiones advertidas en la Vista de Cargo, debido a que tampoco hace mención a la documentación a partir de la cual se estableció el precio unitario, ni justifica cuáles serían los criterios para asumir que el precio de los productos Papel Bond 67x87, 56 gramos, Cartulina lisa color verde 180 gramos tamaño 65x100 cm y Cartulina lisa color celeste 180 gramos tamaño 65x100 cm, siendo los mismos que para el producto Papel Ártico en hojas 55 gramos formato 67x87 y la Cartulina Bristol Blanca 170 gramos formato 100x65, por lo que se advierte que, al inicio la vista de cargo no expone de forma clara qué facturas fueron consideradas a efecto de determinar el precio de venta, y que la Resolución Determinativa si bien expone los documentos que sustentan la importación de la mercadería, no expone de manera clara los elementos o fundamentos respecto de los cuales se estableció el precio de venta, limitándose a señalar que los ingresos corresponden a la venta de papel.

Finalmente indicó, que resulta evidente que la Resolución Determinativa emitida sobre la base de la liquidación preliminar de la deuda tributaria contemplada en la vista de cargo, no contiene los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la Administración Tributaria, y que se observa que las especificaciones de la deuda tributaria, han sido efectuadas por la inadecuada liquidación preliminar de la deuda tributaria expuesta en la vista de cargo, por lo que ambos actos se encuentran viciados de nulidad conforme las previsiones de los arts. 96-III y 99-II de la L. N° 2492, por lo que corresponde anular obrados hasta la vista de cargo, conforme al art. 36-II de la L. N° 2341, aplicable por mandato del num. 1 del art. 74 de la L. N° 2492, al evidenciarse la imprecisión del origen del precio unitario de venta que fue ratificado en la R.D. N° 858/2012, con el objeto que la Administración Tributaria exponga de forma precisa el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA e IT, del producto en el periodo fiscal de junio 2008.

#### II.4.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1413/2013 de 13 de agosto.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la Administración Tributaria presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 108 a 111 y vta., en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fs. 112, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fs. 115 y vta., en el que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 148, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 15 de junio de 2012, la Administración Tributaria notificó de forma personal a Antonio René Bernal Tipo con la Orden de Verificación N° 0011OVE01310 (fs. 4 del Anexo 2), cuyo alcance comprende la verificación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada del periodo fiscal de junio de 2008, asimismo mediante Requerimiento N° 111645 (fs. 6 del Anexo 2), solicitó la presentación en original y fotocopia de las Declaraciones Juradas, Form. 200 y 400, Libro de Compras y Ventas IVA, Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobante de Ingresos documentado, Estados Financieros gestiones 2008 y 2009, Plan de Código de Cuentas Contables, Libros de Contabilidad (Diario y Mayor), Kardex, productos importados y terminados, Inventarios, productos terminados, Declaraciones Únicas de Importación con documentación, Registros Contables, Movimiento de materia prima en proceso y/o terminados, Contratos con proveedores.

III.2.- Que el 20 de junio de 2012, el contribuyente presentó documentación según Acta de Recepción (fs. 24 del Anexo 2). En la misma fecha la Administración Tributaria notificó personalmente al contribuyente con el Acta de Acciones u Omisiones–Inexistencia de elementos (fs. 29 a 30 del Anexo 2), emitida en virtud a la falta de presentación de parte de la documentación solicitada al Sujeto Pasivo, observando que el contribuyente no llevó contabilidad en los periodos de abril de 2008 a marzo de 2009.

III.3.- Que el 26 de junio de 2012, la Administración Tributaria labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nros. 42288 y 42289 (fs. 98 a 99 del Anexo 2), por el incumplimiento de deberes formales relacionados a la entrega de toda la documentación durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación y control en los plazos, formas, medios y lugares establecidos, y a la habilitación de Libros Contables, contravenciones sancionadas con 1.500 UFV y 500 UFV, respectivamente, de acuerdo con los num. 4-1 y 3.3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07.

III.4.- Que el 25 de julio de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe Final CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/2098/2012 (fs. 107 a 114 del Anexo 2), el cual como resultado del proceso de verificación, estableció ingresos no declarados por la venta de papel, a partir de la información de la importación realizada en el periodo de junio 2008, del que surge una deuda tributaria que alcanza a Bs 442.721.- equivalentes a 250.484 UFV que incluye impuesto omitido IVA e IT, intereses, sanción preliminar por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.

III.5.- Que el 04 de octubre de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula al contribuyente con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/371/2012 de 25 de julio (fs. 116 a 119 del Anexo 2), la cual estableció la liquidación previa de la deuda tributaria sobre base cierta, correspondiente al periodo fiscal de junio 2008, en un monto de Bs442.721, equivalentes a 250.484 UFV, importe que incluye impuesto omitido IVA e IT, intereses, sanción preliminar por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales, otorgando al contribuyente un plazo de 30 días para la presentación de descargos.

III.6.- Que el 14 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/INF/4508/2012 (fs. 134 a 135 del Anexo 2), en el cual se estableció que el contribuyente no formuló ni presentó documentación de descargo, por lo que ratificó y confirmó el reparo, así como la calificación de la conducta, aspectos que fueron determinados en la Vista de Cargo.

III.7.- Que el 14 de febrero de 2013, la Administración Tributaria notificó de forma personal al contribuyente con la R.D. N° 858/2012 de 26 de diciembre (fs. 142 a 150 del Anexo 2), determinando de oficio sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente, por un monto total de 259.338 UFV, equivalentes a Bs 466.737.- importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por la contravención tributaria de omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales correspondientes al IVA e IT del periodo fiscal de junio de 2008.

III.8.- Posteriormente, José Luis Jove Danschin en representación legal de Antonio René Bernal Tipo, mediante memorial de fs. 12 a 19 del Anexo 1, interpuso Recurso de Alzada contra la R.D. N° 858/2012 de 26 de diciembre, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0638/2013 de 27 de mayo (fs. 61 a 75 del Anexo 1), que resolvió REVOCAR TOTALMENTE la R.D. N° 858/2012 de 26 de diciembre, emitida por la Administración Tributaria, declarando prescrita la facultad de determinación y cobro del IVA e IT del periodo fiscal de junio de 2008, así como la facultad para imponer sanciones por incumplimiento a deberes formales establecida en el Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas a Procedimiento de Determinación Nros. 42288 y 42289, debido a su inactividad por 4 años.

III.3.- Esta Resolución de Alzada, dio lugar a que la Administración Tributaria por memorial de fs. 79 a 81 y vta. del Anexo 1, interponga Recurso Jerárquico en su contra, el cual fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria que emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1413/2013 de 13 de agosto (fs. 125 a 141 y vta. del Anexo 1), ANULANDO la Resolución ARIT-LPZ/RA 0638/2013 de 27 de mayo, hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/371/2012 de 25 de julio, a fin de que la Administración Tributaria exponga de forma precisa el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA y del IT del periodo fiscal de junio de 2008.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la Litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo al siguiente supuesto: 1) Si la autoridad demandada anuló incorrectamente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0638/2013 de 27 de mayo, disponiendo la emisión de una nueva vista de cargo que exponga de forma precisa el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA y del IT del periodo fiscal de junio 2008.

#### V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

### V.1.- Análisis y fundamentación.

En principio, es necesario establecer nuevamente que se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste un juicio de puro derecho, en que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar únicamente el control judicial y de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad Administrativa demandada.

En ese sentido, estando identificada la controversia de la demanda, éste Tribunal tiene la obligación de revisar las actuaciones realizadas en sede administrativa que llegan a su conocimiento, a fin de establecer la existencia o no, de irregularidades procesales en la tramitación de los procesos administrativos, conforme establece el art. 17 de la Ley N° 025 (Ley del Órgano Judicial), para determinar si correspondiere, cuando el acto lesione la garantía constitucional del debido proceso, el derecho a la defensa o el derecho a la seguridad jurídica, haciendo insubsanables las consecuencias materiales y jurídicas del mismo, la nulidad de obrados como remedio procesal necesario para la reparación del vicio procesal.

Ahora bien, se tiene que la congruencia de las resoluciones administrativas, se encuentra relacionada con el debido proceso, que en su triple dimensión está reconocido en la Constitución Política del Estado, que lo consagra como un principio, un derecho fundamental y una garantía jurisdiccional, aspecto que encuentra connotación en su vertiente de la debida fundamentación y congruencia en las resoluciones, ya que esta última debe plasmar la conformidad en el contenido de la resolución misma, que a su vez responde a la concordancia con los antecedentes (hechos acontecidos), la norma a ser aplicada y la determinación a ser asumida, aspecto primordial que debe contener cada resolución independientemente que sea jurisdiccional o administrativa.

Al respecto el Tribunal Constitucional Plurinacional, mediante la S.C. Plurinacional N° 1439/2013 de 19 de agosto de 2013, ha señalado: "Con relación a la congruencia, la jurisprudencia constitucional señaló que: abarca dos ámbitos, el primero referido a la unidad del proceso; es decir, la coherencia y vínculo que debe existir entre una resolución y otra dentro de un mismo proceso, y el segundo en cuanto a la consideración y resolución de todos los puntos puestos a consideración del juzgador, lo que significa que también debe existir coherencia y unidad de criterio dentro de una misma resolución, dado que la misma debe guardar correspondencia con todo lo expuesto a lo largo de su contenido, caso contrario carecería de consecuencia, siendo inviable que luego de analizar determinados hechos se llegue a resultados distintos, vulnerando la construcción jurídica que toda resolución debe tener en aplicación y resguardo del debido proceso (SS.CC. N° 1009/2003-R y 0639/2011-R, citados a su vez por las S.C. Plurinacionales Nos. 0099/2012 y 2028/2012). En esa línea jurisprudencial, la congruencia responde a la estructura misma de una resolución, por cuanto expuestas las pretensiones de las partes traducidas en los puntos en los que centra una acción o recurso, la autoridad competente para resolver el mismo está obligada de contestar y absolver cada una de las alegaciones presentadas y además de ello, debe existir una armonía lógico-jurídica entre la fundamentación y valoración realizadas por el juzgador y la decisión que asume".

Asimismo, el art. 211 de la L. N° 2492, respecto al contenido de las resoluciones y su sustento en los hechos sucedidos en cada caso concreto, señala: "I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas. II. Las resoluciones precedidas por Audiencias Públicas contendrán en su fundamentación, expresa valoración de los elementos de juicio producidos en las mismas. III. Las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho, aplicable que justifiquen su dictado; siempre constará en el expediente el correspondiente informe técnico jurídico elaborado por el personal técnico designado conforme la estructura interna de la Superintendencia, pudiendo el Superintendente Tributario basar su resolución en este informe o apartarse fundamentadamente del mismo".

De la lectura minuciosa de los reclamos planteados por la Administración Tributaria en su Recurso Jerárquico (fs. 79 a 81 y vta. del Anexo 1), y de lo resuelto por la autoridad demandada a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1413/2013 de 13 de agosto (fs. 4 a 20 y vta. del expediente), se advierte que la Administración Tributaria solo realizó reclamos relacionados con la prescripción que habría dispuesto la instancia de Alzada, los cuales fueron resueltos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sin embargo se evidencia también, que la autoridad demandada luego de emitir pronunciamiento de fondo sobre la prescripción, incorrectamente ingresó a resolver aspectos de forma, mismos que no fueron planteados en el Recurso Jerárquico, y que solo habrían sido mencionados en el memorial de alegatos presentado por el contribuyente (fs. 95 a 106 del Anexo 1), por lo que la autoridad demandada, si bien evidenció algún vicio de nulidad dentro el procedimiento administrativo, a efectos de garantizar el debido proceso, debió anular obrados sin realizar pronunciamiento alguno respecto al tema de fondo (prescripción), situación que en el presente caso no sucedió, toda vez que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de manera equivocada emitió primeramente un criterio de fondo y luego erradamente anuló obrados al considerar la existencia de un vicio procesal, sin considerar que al encontrar alguna infracción en la forma, es innecesario entrar al fondo, siendo obligación de este Tribunal Supremo de Justicia corregir este error cometido por la autoridad demandada.

Así también, de la lectura de la demanda y de la contestación a la misma, se advierte que solo fueron demandados aspectos referentes al procedimiento de determinación, el cual a criterio de la Administración Tributaria habría sido correcto, por lo que no existiría ningún vicio de nulidad, sin embargo, de la lectura del memorial de contestación, se evidencia que la autoridad demandada realizó una copia de los fundamentos emitidos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1413/2013, argumentando sobre la prescripción, la cual no fue mencionada en la demanda instaurada por la Administración Tributaria, aspectos que demuestran la incongruencia con la que fue emitida la resolución impugnada, traída hasta esta sede jurisdiccional.

Consecuentemente, al ser evidente que la autoridad demandada se pronunció de manera errada sobre lo que fue impugnado en el recurso jerárquico, incurre en incongruencia con los datos del proceso administrativo, y en lugar de ejercer un efectivo control y revisión de la Resolución de Recurso de Alzada, vulnera el derecho a la defensa y al debido proceso, así como el principio de congruencia, imposibilitando



que este Tribunal pueda ingresar al control de legalidad de los mencionados actos administrativos, toda vez que previamente debe sanearse el incorrecto procedimiento.

Por lo expuesto, al existir vicios de orden procesal, en aplicación de la S.C. Plurinacional N° 1439/2013, corresponde regularizar el procedimiento, debiendo la autoridad demandada emitir una nueva resolución con base a los fundamentos expuestos en la presente Sentencia y determinar lo que en derecho corresponda, emitiendo un nuevo pronunciamiento que dé respuesta fundamentada a todos los puntos reclamados en el recurso jerárquico (prescripción), o en su caso, si es necesario corregir el procedimiento, empero sin ingresar a emitir criterios de fondo, por lo que este Tribunal Supremo de Justicia debe disponer la nulidad de la Resolución Jerárquica impugnada.

Finalmente, resulta pertinente la aclaración que al tratarse de una Resolución anulatoria de obrados por vicios de procedimiento, no corresponde emitir mayores consideraciones de fondo.

#### V.4.- Conclusiones.

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, siendo evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1413/2013 de 13 de agosto, vulneró el principio de congruencia, así como el derecho a la defensa y al debido proceso, este Tribunal dispone la nulidad de la Resolución impugnada, a efectos que la autoridad demandada emita una nueva resolución en el marco de los fundamentos expuestos en la presente Sentencia.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, **ANULA** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1413/2013 de 23 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y dispone que dicha autoridad, pronuncie una nueva resolución que guarde el principio de congruencia, conforme al razonamiento de la presente resolución.

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

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano - Secretaria de Sala.



194

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**

**Contencioso Administrativo**

**Distrito: Santa Cruz**

### **SENTENCIA**

**VISTOS EN LA SALA:** La demanda contenciosa administrativa de fs. 47 a 54, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) (fs. 26 a 40), la respuesta de fs. 80 a 83 vta., el memorial de la tercera interesada de fs. 98 a 108 vta., la réplica de fs. 89 a 92 vta., la dúplica a fs. 95 y vta., los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Enrique Martín Trujillo Velásquez, se apersona por memorial de fs. 47 a 54, interponiendo demanda contenciosa administrativa, fundamentando su acción en síntesis lo siguiente:

Señala que la AGIT, resolvió anular la Resolución ARIT-SCZ/RA 0292/2013 de 26 de abril, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, consiguientemente anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo CITE:7912-011OVE01242-00551/2012 inclusive, a objeto de que la Gerencia GRACO Santa Cruz, emita un nuevo acto en que realice una valoración

razonable de la documentación aportada por el sujeto pasivo, conforme a los requisitos esenciales establecidos en el párrafo I del art. 96 de la L. N° 2492.

### I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante indica que existió escasa argumentación de la AGIT, que lesiona los intereses del Estado Plurinacional. Asimismo, después hacer alusión al art. 104 de la L. N° 2492 y art. 35 de la L. N° 2341, indica que no es posible declarar la nulidad de un acto administrativo tributario si no se encuentra expresamente dispuesta en la ley; y, que en ese sentido la AGIT determinó erróneamente una nulidad inexistente. Señala que la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01242-00551/2012, fue dictada por autoridad competente y debidamente firmada; y, que la Administración Tributaria cumplió a cabalidad lo previsto en el art. 104 de la L. N° 2492 y el procedimiento correspondiente, entre los que menciona, la valoración de los descargos presentados y de hacer conocer a la contribuyente las actuaciones administrativas.

Refiriendo los arts. 27 de la L. N° 2341 y arts. 96-I y 99-II de la L. N° 2492, indica que la AGIT declaró erróneamente una nulidad inexistente, porque tanto la vista de cargo como la Resolución Determinativa, cumplieron a cabalidad los requisitos señalados en los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492, el D.S. N° 27310 y la Resolución Normativa de Directorio, sin identificar el número.

Indica que la Resolución del Recurso Jerárquico, señaló ausencia de una valoración razonable de la prueba en su conjunto y claridad de los motivos que llevan a desestimarla, además de inconsistencia de la determinación de la base imponible del IVA e IT en la Vista de Cargo; que ocasionó indefensión al sujeto pasivo. Al respecto, señala que el acto objetado, cumplió a cabalidad con los requisitos legales, porque la Vista de Cargo, valoró los hechos y actos, además que fundamentó los reparos realizados por la Administración Tributaria y que encuentra sustento en la R.D. N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012, y que con el Informe de conclusiones cumplieron con haberse: 1) Sometido a una revisión; 2) Valorado las pruebas aportadas por el solicitante; 3) Sustentado en disposiciones jurídicas aplicables; y, 4) Sustanciado ante un proceso justo y equitativo, haciendo el recurrente uso del derecho de defensa al interponer el recurso de alzada; por lo que la vista de cargo y la resolución determinativa contaron con fundamentación y valoración de la documentación; y, que no se vulneró derechos constitucionales como el debido proceso y el derecho a la defensa.

También alega que el sujeto pasivo, no declaró el total de sus ventas y omitió el pago de los tributos que alcanzan su actividad; además, que se encontraba en pleno conocimiento en toda la fase administrativa, por lo que la resolución de la AGIT, no se encuentra adecuada a la realidad de los hechos. Asimismo indica que en cuanto el derecho a la defensa, la Gerencia GRACO Santa Cruz, otorgó plazos y condiciones establecidas por ley para que la contribuyente presente la documentación, pruebas y descargos, por lo que no existió indefensión del sujeto pasivo.

Refiere que la AGIT indicó que la Administración Tributaria prescindió de la información presentada por el contribuyente y procedió a aplicar presunciones desechando la documentación presentada sin emitir pronunciamiento cabal sobre los motivos que dieron lugar a su decisión; y, que la vista de cargo, no procedió a desvirtuar en su totalidad la documentación presentada, limitándose a señalar que no se presentaron kardex de inventario, que no cuenta con registros contables y que las facturas de ventas no detallan con precisión el producto.

Al respecto, alega la entidad demandante que la contribuyente, presentó parcialmente la documentación requerida, según consta en el acta de recepción de 25 y 27 de septiembre de 2012; y, también presentó una nota con NUIIT 5317/2012 (no especifica fecha) en la que indicó que no cuenta con kardex de entrada y salidas por ítem; por lo que al no presentar documentación, se le reiteró otorgándole un plazo máximo hasta el "17/10/2012", debido a que "de la documentación presentada se realizó el análisis y verificación de la información enviada por la Aduana Nacional de Bolivia debido a la no presentación de documentación contable y Kardex de inventarios por el sujeto pasivo, por lo que no se logró proceder con la verificación y análisis de su movimiento de entrada y salidas de sus inventarios" (fs. 51 vta.) de las cuentas que involucran el registro contable de las compras importadas y el seguimiento de las ventas facturadas. Señala que el contribuyente debió llevar un control de su inventario por ítem conforme lo dispone el inc. a) de la R.A. N° 05-418-92 y que va concatenado con el art. 46 del Cód. Com.

Señala que del análisis de las Pólizas de Importación y los Libros de Compras IVA, realizó comparación de las "ventas declaradas con el valor total de sus importaciones en el periodo observado determinado por el contribuyente reporta ingresos muy por debajo del valor de las mercancías importadas" (fs. 52), por lo que evidenció que las mercancías importadas no fueron vendidas en un 100%, entendiéndose que el resto de la mercancía debió formar parte de su inventario y registros contables, por lo que la contribuyente incumplió lo establecido en la Resolución Administrativa 05-418-92. Asimismo alega que la Administración Tributaria realizó la correcta determinación de ventas no declaradas por importación de mercancía, siendo que la AGIT, mencionó de forma errónea, que el SIN, única y exclusivamente se basó en las Pólizas de Importación o Declaraciones Únicas de Importación que contiene el IVA pagado por importaciones.

Refiere que la AGIT mencionó que la vista de cargo debe sustentarse en valoración de lo cursante durante la etapa de verificación o fiscalización y las pruebas de descargo; que sin embargo, según la entidad demandante, es una errónea aseveración, porque la Administración Tributaria, realizó un correcto procedimiento de determinación y correcta valoración de la documentación de la contribuyente; y, que de su inventario de mercancía del mes de julio de 2008, observó que no se establece los productos de entrada y salida del almacén.

### I.3. Petitorio.

Con estos argumentos, la entidad demandante solicita se revoque en todas sus partes la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto; y, consiguientemente, se mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa ARIT-SCZ/RA 0292/2013.

### II. De la contestación a la demanda.

Admitida la demanda contencioso administrativa por decreto de fs. 56, corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria, que contesta la demanda contencioso administrativa conforme cursa de fs. 80 a 83 vta., con los siguientes argumentos:

Refiere respecto a los vicios de nulidad de la vista de cargo, que la AGIT evidenció el inicio de proceso de determinación a la sujeto pasivo, haciendo una relación de antecedentes, entre las que menciona que la contribuyente, según actas de recepción de 27 de septiembre y de 16 y 17 de octubre de 2012, presentó la documentación solicitada por la Administración Tributaria, con excepción de las hojas de costos y los kardex por ítem de entradas y salidas de los productos.

Asimismo después de hacer alusión al procedimiento que utilizó la Administración Tributaria para la determinación de la base imponible del IVA e IT, señala que la Administración Tributaria, para la determinación de las ventas no declaradas y la consecuente deuda tributaria, única y exclusivamente se basó en las Pólizas de Importación o Declaraciones Únicas de Importación (DUI) que contiene el IVA pagado por importaciones, sin considerar que estas importaciones, fueron declaradas por la contribuyente en el Libro de Compras IVA y verificadas por la Administración Tributaria; además que la sujeto pasivo, entre otros documentos, presentó los Estados Financieros practicados al 31 de diciembre de 2008, en los que expone la cuenta de inventarios en el rubro activo realizable del balance general, el importe de Bs 7.752.949.83; como Inventario Final; sin embargo, la Administración Tributaria, en la Vista de Cargo, señaló contrariamente que las mercaderías importadas, no fueron vendidas en un 100%, y que además el resto de la mercadería debió formar parte de sus inventarios, ya sea como mercadería o como activo fijo, pese a que la contribuyente, reflejó en sus Estados Financieros la cuenta de inventarios, por lo que la Administración Tributaria no consideró la información contable presentada por la sujeto pasivo, más aun considerando que la misma (contribuyente), presentó los formularios 150 correspondiente a las gestiones 2007 y 2008, formularios que en el inc. e), Rubro 2), se encuentra la información de existencias al inicio de cada gestión.

Señala también que de acuerdo al Acta de Recepción de Documentos de 17 de octubre de 2012, la contribuyente presentó las facturas de ventas que corresponden a los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, que sin embargo no formaron parte de los antecedentes administrativos.

Indica que también observó que la Administración Tributaria aplicó al margen de utilidad bruta obteniendo información global del Estado de Resultados, como si se tratara de un solo tipo de productos, cuando las DUI en las que se basa para determinar ventas no declaradas contienen una variedad de bienes con diferentes características. Asimismo señala que la Administración Tributaria, prescindió de la información presentada por la contribuyente y procedió a aplicar presunciones, desechando la documentación presentada, sin emitir pronunciamiento cabal sobre los motivos que dieron lugar a esa decisión. Observa que la Vista de Cargo, no procedió a desvirtuar en su totalidad la documentación presentada, limitándose a señalar que no se presentaron los kardex de inventario y señalando que no se cuenta con registros contables y que las facturas no detallan con precisión el producto, situación que según la AGIT, no es cierta; que consiguientemente, evidenció la ausencia de valoración razonable de la prueba en su conjunto en que señale con claridad los motivos que llevaron a desestimarla. Alega además, inconsistencias en la determinación de la base imponible del IVA e IT en la Vista de Cargo, que ocasionó indefensión en la sujeto pasivo, por lo que consideró subsanar el procedimiento a fin de evitar la vulneración de la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa, por lo que anuló la Resolución del Recurso de Alzada con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo, inclusive, a objeto de que la Gerencia de GRACO, emita un nuevo acto en que realice una valoración razonable de la documentación presentada por la sujeto pasivo. Y, concluye señalando que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicita sea declarada improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta; y, se mantenga firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto, emitida por la AGIT.

#### III. De los argumentos de la tercera interesada.

Mediante memorial de fs. 98 a 108 vta., se apersonó Anita Kohn de Vaca Diez, argumentando en síntesis lo siguiente:

Después de hacer alusión a los arts. 76 y 77 del Cód. Trib. Boliviano, refiere que presentó prueba documental, que no mereció valoración alguna por parte de la Administración Tributaria; y, que tanto la vista de cargo como la Resolución Determinativa dieron a entender que no lo presentó, extremo alejado a la verdad. También alega que la Administración Tributaria actuó sobre una simple presunción, apartándose de la documentación probatoria presentada, sin considerar que la mayor parte de las importaciones tienden a mantener con stock el negocio para sus clientes en periodos de tiempo razonable, para posteriormente señalar que las ventas de mercancía importada en el periodo marzo 2008, fue vendida, facturada y declarada durante las gestiones 2009, 2010, "2011 o 2012" habiendo en dichos periodos sido efectivo el pago de impuestos IVA e IT. También refiere que utilizó la metodología del Inventario Periódico, que fue entregado a la Administración Tributaria que es coincidente con los Libros de Compras, Ventas, Mayores, Estados Financieros y demás documentación contable remitida a la mencionada administración.

Indica que la Resolución Determinativa señaló que se aplicó el método de base cierta; sin embargo, la Administración Tributaria, apartándose de la documentación contable entregada, procedió a presumir la existencia de ventas no declaradas y únicamente sobre la base de las importaciones. También señala que parte de la mercancía, aún permanece como saldo en almacenes, y que la Administración Tributaria estaría pretendiendo el cobro de impuestos sobre mercancía que no fue vendida y cuando el hecho generador del tributo no ocurrió, aspectos respaldados con documentos que presentó a la Administración Tributaria, la que eludió referirse, vulnerando el derecho al debido proceso, hecho que vicia de nulidad el procedimiento.

Alegando nulidad de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa por falta de fundamentación y después de hacer alusión a la SS.CC. Nos. 12/02-R de 09 de enero, N° 1523/2004-R de 28/09/2004 y N° 717/2006 de 21 de julio, señala que la Administración Tributaria no fundó en derecho sus determinaciones, colocándole en estado de indefensión. Posteriormente, haciendo referencia al art. 28 de la L. N° 2341 y el art. 31-II del D.S. N° 27113, aplicables por disposición del art. 74 del Cód. Trib., los arts. 28 y 31 del Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo, indica que la vista de cargo y la resolución determinativa, carecen de motivación, de una correcta valoración de los descargos,

falta de establecimiento del hecho generador, de detallar las evidencias que prueben las observaciones realizadas, de expresar claramente periodo, factura, venta, compra, producto, cliente, donde se depositaron las cobranzas por ventas y otros de las que proviene la deuda tributaria; constituyendo en falta de motivación y fundamentación. Asimismo bajo el subtítulo “Principio de verdad material” y después de hacer alusión al art. 200 de la L. N° 3092 y art. 4-d) de la L. N° 2341, refiere que la Administración Tributaria no puede quedarse con la apariencia formal de los hechos y situaciones económicas que pueden o no estar gravadas por un impuesto, sino de demostrar una deuda tributaria y respaldarla legalmente; y, desde ningún punto de vista, basarse en presunciones como ocurrió en su caso.

Argumentando violación al debido proceso, alega que la Administración Tributaria “violenta este derecho”, porque estableció una deuda tributaria en forma discrecional, sin motivación alguna, “sin la falta de una clara y correcta valoración de los descargos” presentados además que no se mencionó el motivo para no aceptar la totalidad de los descargos, y que no aplicó el procedimiento establecido en el art. 104 de la L. N° 2492, vulnerando su derecho al debido proceso. También alegando nulidad por falta de especificaciones de la deuda tributaria, indica que no es suficiente enumerar las observaciones sin especificarlas en qué momento, periodo, dato, monto, factura, compra, proveedor y otros que en el proceso de determinación tributaria no se cumplió, toda vez que en la Vista de Cargo, se estableció una deuda tributaria sin especificar el origen y el concepto; y, sin embargo en la resolución determinativa “se vuelve a reiterar la misma observación”. Asimismo indica que la AGIT, estableció lineamientos que debe realizar el SIN, haciendo alusión a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0717/2012 de “28/08/2012”, AGIT-RJ-0627/2012 de “07/08/2012” y a los arts. 96 y parte del art. 99 del Cód. Trib. Boliviano; y también, parte del art. 19 del D.S. N° 27310, así como a doctrina tributaria. Y, concluye señalando que en su caso, la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, no especifican el origen de la base imponible del tributo.

Refiere imprecisión en la demanda, observando que el contenido y petitorio de la demanda contencioso administrativa, fue para impugnar la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2012, misma que no corresponde ni guarda relación con la emitida por la AGIT, porque en su caso corresponde a la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto, por lo que la impugnación realizada por la entidad demandante está dirigida contra una Resolución diferente, de otra gestión.

### III.1. Petitorio.

La tercera interesada, solicita se declare improbadamente la demanda; y, se disponga el archivo de obrados.

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para réplica, misma que cursa de fs. 89 a 92 vta.; y corrida para dúplica, la misma cursa a fs. 95 y vta.; y, por decreto a fs. 129, se dispuso Autos para Sentencia.

### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de antecedentes, se advierte:

IV.1.- A fs. 3 del Anexo 2, se encuentra la Orden de Verificación Externa 0011OVE01242 de 07 de septiembre de 2012, por la que se dispone la verificación de los hechos o elementos específicos relacionados al Débito Fiscal IVA y su efecto en el Impuesto a las Transacciones del periodo julio 2008.

IV.2.- De fs. 4 a 5 del Anexo 2, se encuentra el CITE/GGSC/DF7NOT/VE/ 00524/2012 de 08 de agosto, por el que la Administración Tributaria solicita a la contribuyente documentación complementaria a las Órdenes de Verificación.

IV.3.- De fs. 308 a 319 del anexo 4, se encuentra la Vista de Cargo N° CITE: 7912-011OVE01242-00551/2012 de 13 de noviembre, que califica la conducta de la contribuyente en lo establecido en el art. 165 de la L. N° 2492 y le otorga plazo de 30 días para la presentación de descargos.

IV.4.- De fs. 126 a 129 del anexo 2, se encuentra el Acta de Recepción de documentación del 25 y 27 de septiembre de 2012, del 16 y 17 de octubre de 2012, en el que hace referencia a libro de compras IVA, DDJJ F-200 y F-400, Varias Pólizas, Formulario F-150 N° de Orden 275362 y 259324, extractos bancarios, libros mayores, balance de comprobación de sumas y saldos y un CD de extractos de cobros efectuados con tarjetas de enero a diciembre de 2008, Libro de Compras IVA, Libro de Ventas IVA, facturas de los periodos “ene-08” a “dic-08”, entre otros.

IV.5.- De fs. 1 a 6 de obrados, cursa la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/RD/355/2012 N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012, que resolvió determinar de oficio, obligaciones impositivas de la contribuyente, correspondiente al IVA e IT del periodo julio/2008.

IV.6.- De fs. 12 a 24 de obrados, cursa la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0292/2013 de 26 de abril de 2013, que dispuso confirmar la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/RD/355/2012 N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012.

IV.7.- De fs. 26 a 40, se encuentra la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto, que resolvió anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0292/2013 de 26 de abril; consiguientemente, también anuló obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, estos es, hasta la Vista de Cargo N° CITE: 7912-011OVE01242-00551/2012 inclusive a objeto de que la Gerencia de GRACO Santa Cruz del SIN, emita nuevo acto, que realice valoración razonable de la documentación presentada por la sujeto pasivo.

### V. De la problemática planteada.

Que el motivo de la Litis se circunscribe a determinar: Si la Administración Tributaria, valoró toda la documentación presentada por la contribuyente y si realizó una correcta determinación de la deuda tributaria; consiguientemente, si fue correcta la resolución de la AGIT al ANULAR obrados hasta la Vista de Cargo inclusive, a efecto que la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, emita nuevo acto, que realice valoración razonable de la documentación presentada por la sujeto pasivo.

### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal en el que, la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., establecen el procedimiento contencioso administrativo, señalando que la demanda se interpondrá ante la Corte Suprema de Justicia, ahora Tribunal Supremo de Justicia, y que el proceso será tramitado en la vía ordinaria de puro derecho; y, conforme también se tiene previsto en el art. 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

De la revisión de la Resolución ahora impugnada, se advierte que la AGIT, después de hacer una relación de antecedentes administrativos, señala que evidenció que la contribuyente presentó la documentación solicitada por la Administración Tributaria con excepción de las hojas de costos y kardex por ítem de entradas y salidas de los productos. Al respecto, en obrados, se advierte que a fs. 126 del anexo 2, cursa el Acta de Recepción de documentos del 25 de septiembre de 2012 que en la columna de “descripción de documentos” y “periodo”, se detalla: a) Libro de Compras IVA, enero a diciembre 2008; b) Libro de Ventas IVA, enero a diciembre 2008; c) DD.JJ. F-200 y F-400, enero a diciembre 2008; d) Pólizas C 108, C1005, C2638 y otros, enero a diciembre 2008; e) Plan de cuentas; Estados Financieros (sujetos a revisión), gestión 2007; f) Estados Financieros (sujetos a revisión), gestión 2008; g) Formulario F-150 N° Orden 275362 y 259324 (sujetos a revisión), gestión 2008-2009; h) Extractos Bancarios (2 cuentas sujeta a revisión), gestión 2008; i) Libros Mayores sujetos a revisión, gestión 2008; y j) Balance de comprobación de sumas y saldos, gestión 2008.

Asimismo a fs. 127 de obrados, se advierte el Acta de Recepción de documentos del 27 de septiembre de 2012, que hace referencia a extracto de cobros efectuados con tarjetas de enero a diciembre de 2008 en medio magnético. Del mismo modo, a fs. 128, en el Acta de Recepción de documentos del 16 de octubre de 2012, que hace referencia al Libro de Compras IVA y Libro de Ventas IVA, ambos de enero a diciembre 2008, señalando en la columna de observaciones “DIGITAL”. Y, a fs. 129, se encuentra el Acta de Recepción de documentos del 17 de octubre de 2012, que hace referencia a facturas de Ventas sujeto a revisión de “ene-08” a “dic-08”; comprobantes de ingreso, egreso y traspasos de “01/01/2008 al 31/12/2008”; “FORMULARIOS” 2007 y 2008; comprobante de Impuestos de Importación, gestión 2008; y, Facturas de compras, gestión 2008.

Sin embargo, de la revisión de la Vista de Cargo N° CITE: 7912-011OVE01242-00551/2012 de 13 de noviembre (fs. 308 a 319 del Anexo 4), se advierte que en el subtítulo “Análisis y revisión del control de inventarios entradas y salidas”, señala que no logró realizar el análisis debido a que la contribuyente no presentó kárdex de inventario, registros contables y que las facturas de ventas no detallan con precisión el producto; sin embargo, no señala con precisión, qué facturas no fueron detalladas, pese a que según el acta de recepción de documentos, concretamente a fs. 129 del Anexo 2, se encontraba a su disposición las facturas que en la columna de cantidad, están especificadas del 17204 al 20005, del periodo de enero a diciembre de 2008; y, concretamente del mes, motivo de autos, julio de 2008, en la columna de cantidad, está precisada del 18555 a 18834.

Por otra parte, en este subtítulo, también indica que la contribuyente no presentó registros contables; sin embargo del Acta de Recepción de Documentos cursante a fs. 126, se advierte que la Administración Tributaria, recibió los Estados Financieros (sujetos a revisión) de las gestiones 2007 y 2008, los Libros de Compras y Ventas IVA de enero a diciembre de 2008, los Libros Mayores sujetos a revisión de la gestión 2008, el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos de la gestión 2008, entre otros especificados en la misma, por lo que resulta que no es evidente que la contribuyente no haya presentado registros contables.

Consiguientemente, se advierte que la Administración Tributaria, contaba con suficiente documentación que le fue proporcionada por la contribuyente para determinar una obligación tributaria realmente sobre base cierta; toda vez que si bien en la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/ RD/355/2012 N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012 señaló que “al margen de contribución aplicada por la administración tributaria la misma fue determinada en base a los estados financieros presentados por el contribuyente, siendo por tanto correcta la aplicación de base cierta...” (fs. 3 y 4 de obrados); sin embargo, se observa al mismo tiempo que la determinación de la deuda que realizó, (en la mencionada R.D. N° 17-00562-12) no establece con claridad el procedimiento a este fin, habiéndose limitado en la página 1 a hacer referencia a una liquidación previa de adeudos.

Por lo expuesto, la entidad demandante no llegó a desvirtuar los fundamentos de la Resolución ahora impugnada, al ser ésta la entidad que teniendo documentación disponible, no actuó conforme le correspondía.

Por otra parte, la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto, ahora impugnada, en su pág. 24 y 25 (fs. 33 vta. y 34 de obrados) señala, que la Administración Tributaria, elaboró Papeles de Trabajo a partir de las Pólizas de Importación; y, que determinó ventas no declaradas a partir de la tabulación de las DUI Nos. C-15178, C-15241, C-15472, C-15586, C-15836, C-10203 y C-10435, señalando el procedimiento que siguió la entidad ahora demandante; y, que para establecer los ingresos no declarados en el mes de julio 2008, se basó en las mencionadas DUI, vale decir, que para determinar las ventas no declaradas consideró que los bienes importados consistentes en productos de ferretería, fueron vendidos en el mismo periodo verificado.

Al respecto, de la revisión de antecedentes, se advierte que en la Vista de Cargo en el Subtítulo “Verificación y análisis de la información extraída del sistema integrado SIRAT-II, registros contables del contribuyente e información proporcionada por la Gerencia Nacional de Fiscalización y de terceros”, hace alusión a las pólizas de importación reportadas en el libro de compras IVA del periodo,

mostrando un cuadro del resumen del análisis realizado a las pólizas de importación & libros de compra IVA, expresado en Bolivianos, en la que se encuentra especificadas las siguientes pólizas: 2008735C1578, 2008735C15241, 2008735C15472, 2008735C15586, 2008701C10203 y 2008701C10435; asimismo hace alusión a la diferencia entre el valor de la mercadería importada y las ventas según DD.JJ. F-200 IVA (casilla 13), mostrando un cuadro de diferencia entre el valor de la mercadería importada y las ventas según DD.JJ. F-200 IVA. Consiguientemente, se advierte, que el análisis que realiza la Administración Tributaria en este punto, gira alrededor de las Pólizas de Importación.

Por otra parte, en el subtítulo “Determinación de ventas no declaradas por importación de mercadería”, nuevamente se observa que el análisis que realiza la Administración Tributaria, está en torno a la importación de la mercadería, sobre la cual, muestra un cuadro que la titula como determinación de ventas no declaradas por importación de mercadería, expresado en Bolivianos, para posteriormente, realizar un cuadro respecto al respaldo legal, advirtiéndose nuevamente, no existir un análisis completo del movimiento económico de la contribuyente sobre la base de toda la documentación presentada por la sujeto pasivo.

Consiguientemente, lo expresado en los fundamentos de la Resolución del Recurso Jerárquico, ahora impugnada, resultan ser evidentes; y, por el contrario, la entidad demandante, no demostró que al actuar de la AGIT, se encontró al margen de disposiciones legales.

Siguiendo con el análisis del proceder de la autoridad demandada, también se advierte que la Resolución de la AGIT estableció que la Administración Tributaria, para la determinación de las ventas no declaradas y consiguiente deuda tributaria, se basó exclusivamente en las DUI, que contiene el IVA pagado por importaciones, sin considerar que estas importaciones fueron declaradas por la contribuyente en el Libro de Compras IVA y verificadas por la Administración Tributaria; además que la contribuyente presentó los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2008, en los que expone la cuenta de inventarios en el rubro Activo Realizable del Balance General; y, que sin embargo, la Administración Tributaria contrariamente señaló que las mercaderías importadas no fueron vendidas en el 100% y que el resto, debió formar parte de sus inventarios, que según la autoridad demandada la contribuyente reflejó en sus Estados Financieros, su cuenta de inventarios. Que, consiguientemente, la entidad ahora demandante, no consideró la información contable presentada por la sujeto pasivo, en la que reflejan información de existencias al inicio de cada gestión. (pág. 26 de la Resolución Jerárquica y fs. 37 vta. de obrados).

Al respecto, de la revisión de la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/RD/355/2012 N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012 (fs. 1 a 6 de obrados), la Administración Tributaria después de hacer referencia a los argumentos expuestos en el memorial de descargo de la contribuyente, indica que los descargos presentados por la sujeto pasivo consisten principalmente en la presentación de un detalle simple de facturas de ventas del periodo julio de 2008 y “Kardex Valorados de los Ítems destinados a la venta del periodo de julio de 2008” (fs. 3 de obrados), afirmación que es contradictoria con lo afirmado en la demanda que indicó que “de la documentación presentada se realizó el análisis y verificación de la información enviada por la Aduana Nacional de Bolivia debido a la no presentación de documentación contable y Kardex de inventarios por el sujeto pasivo, por lo que no se logró proceder con la verificación y análisis de su movimiento de entrada y salidas de sus inventarios” (fs. 51 vta.).

Sin embargo, no se advierte que la Administración Tributaria, haya realizado un análisis completo al respecto, toda vez que no emite criterio alguno respecto al documento de “estados financieros” de la Gestión 2008 que le fue presentado por la sujeto pasivo, según señala en la columna “OBSERV.” (sic), en original y fotocopias, conforme cursa a fs. 126 del Anexo 2; es más, no realiza observación alguna sobre la constancia que pudiera existir en la misma sobre el Activo Realizable, concretamente el rubro de Inventarios, aspecto precisado por la autoridad demandada; tampoco hace una valoración pormenorizada de la documentación presentada por la sujeto pasivo cursante de fs. 126 a 129 del anexo 2, en la que se encuentra el Acta de Recepción de documentación del 25 y 27 de septiembre de 2012, del 16 y 17 de octubre de 2012 y que hacen referencia a libro de compras IVA, DDJJ F-200 y F-400, Varias Pólizas, Formulario F-150 N° de Orden 275362 y 259324, extractos bancarios, libros mayores, balance de comprobación de sumas y saldos, un CD de extractos de cobros efectuados con tarjetas de enero a diciembre de 2008, Libro de Compras IVA, Libro de Ventas IVA, facturas de los periodos “ene-08” a “dic-08”, entre otros.

Por otra parte, la Resolución ahora impugnada, fundamenta que la Administración Tributaria en la Vista de Cargo señaló que la contribuyente importó mercadería con destino a la comercialización pero que la contribuyente no declaró la totalidad de sus ventas, observando al respecto la AGIT, que el ente fiscal en ningún momento se refirió de qué mercadería se trata, ni realizó trabajo de clasificación de los tipos de mercadería, ni estableció la cuantía de la misma. Por otra parte, la autoridad demandada, también observó que la Administración Tributaria, aplicó el margen de utilidad bruta, obteniendo información global del Estado de Resultados, como si se tratara de un solo tipo de productos, cuando las DUI en las que basa para determinar ventas no declaradas, contienen una variedad de bienes.

Al respecto, de la revisión de la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/RD/355/2012 N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012, se advierte que no precisa detalles de la mercadería no facturada y cuáles fueron los números de facturas que fueron registrados incorrectamente en el Libro de Ventas IVA, aspecto que tampoco lo realiza en la Vista de Cargo N° CITE: 7912-011OVE01242-00551/2012 de 13 de noviembre. La Administración Tributaria, en las mencionadas dos determinaciones, no especifica detalles sobre la supuesta no presentación de la información de los libros de compras y ventas a través del portal Da-Vinci, por parte de la sujeto pasivo. En suma, no existe una fundamentación que precise fechas, producto o mercadería, números de facturas, circunstancias, montos o cuantía y otros detalles que expliquen de manera cierta e indubitable la obligación que tiene la contribuyente para con la Administración Tributaria, más aun considerando que la misma Resolución Determinativa mencionada, señaló “...correcta la aplicación de base cierta...” (fs. 3 y 4 de obrados); aspecto distinto es cuando la determinación de la deuda es sobre base presunta, que en el caso de autos, no corresponde, por propia determinación de la Administración Tributaria.

Por otra parte, la AGIT en la Resolución Jerárquica, fundamenta que según el acta de recepción de documentos de 17 de octubre de 2012, la contribuyente presentó facturas de venta que corresponde a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008; y, que sin embargo, no forman parte de los antecedentes administrativos, por lo que “no se cuenta con información que respalde la observación de la Administración Tributaria” (fs. 38 de obrados).

Al respecto, del análisis de la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/RD/355/2012 N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012, cursante a fs. 1 a 6 de obrados, se advierte que, después de realizar una relación de antecedentes, señala que las observaciones surgen como consecuencia del cruce de información con terceros, realizado con la información disponible en el Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria en el periodo fiscalizado para la determinación de ventas no declaradas "ni facturas" (fs. 2 de obrados) por importaciones realizadas que afectan al IVA e IT, alegando -la Administración Tributaria- que la sujeto pasivo presentó parcialmente la documentación requerida por la Administración Tributaria y que evidenció la existencia de ventas no declaradas y facturas de importaciones no declaradas. Sin embargo, no se pronuncia respecto a las facturas que le fueron presentadas por la contribuyente, cursante en el Acta de Recepción de Documentos que encuentra a fs. 129 del Anexo 2, que en la columna de cantidad, están especificadas del 18555 a 18834, del periodo julio de 2008, motivo de autos; es más, no cursa en antecedentes las mencionadas facturas recibidas por la Administración Tributaria.

Consiguientemente, la Administración Tributaria, no desvirtuó las observaciones realizadas en la Resolución emitida por la Autoridad demandada, motivo de autos.

La Resolución del Recurso Jerárquico ahora impugnada, señala que la Administración Tributaria, prescindió de la información presentada por la contribuyente y que procedió a aplicar presunciones, desechando la documentación presentada sin emitir pronunciamiento cabal sobre los motivos que dieron lugar a tal decisión. Asimismo, concluyó señalando ausencia de una valoración razonable de la prueba en su conjunto, además de inconsistencias de la determinación de la base imponible del IVA y del IT en la Vista de Cargo, que ocasionó la indefensión de la sujeto pasivo.

Al respecto, en el considerando de la página 4 de la Resolución Determinativa CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/RD/355/2012 N° 17-00562-12 de 27 de diciembre de 2012 (fs. 1 a 6 de obrados), refiere que del análisis de los aspectos descritos y la revisión de documentos, estableció que la información obtenida por el Departamento de Fiscalización, durante el proceso de verificación, evidenció que la contribuyente no determinó ni declaró el IVA e IT conforme a ley en el periodo fiscal observado, por lo que omitió pagar los impuestos que le correspondía; asimismo señaló que la sujeto pasivo, con los fundamentos y descargos presentados, no desvirtuó el total de las observaciones que dieron origen a los reparos notificados en la Vista de Cargo; y, que consiguientemente, se ratifica en parte los adeudos a favor del fisco en el IVA e IT. Sin embargo, conforme se expuso en párrafos precedentes, la Administración Tributaria no se pronunció respecto a las facturas presentadas por la contribuyente, mismas que ni siquiera se encuentran en antecedentes administrativos, tampoco respecto a toda la documentación que le fue presentada por la sujeto pasivo, conforme consta de las Actas de Recepción de Documentación cursantes de fs. 126 a 129 del anexo 2, de 25 y 27 de septiembre de 2012, del 16 y 17 de octubre de 2012, en el que hace referencia a libro de compras IVA, DDJJ F-200 y F-400, Formulario F-150 N° de Orden 275362 y 259324, extractos bancarios, libros mayores, balance de comprobación de sumas y saldos y un CD de extractos de cobros efectuados con tarjetas de enero a diciembre de 2008, Libro de Compras IVA, Libro de Ventas IVA, facturas de los periodos "ene-08" a "dic-08", entre otros.

Por otra parte, de la revisión de la mencionada Resolución Determinativa, se advierte que la Administración Tributaria, a fs. 3 de obrados, se limitó a señalar que respecto a la carga de la prueba, es la contribuyente la que tiene que refutar las observaciones realizadas por la administración tributaria, haciendo alusión al art. 76 de la L. N° 2492. Sin embargo, esta disposición legal establece que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; y que se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria; por lo que no es cierto lo expresado por la Administración Tributaria en sentido de que es la contribuyente la que tiene la carga de la prueba de desvirtuar las observaciones que existieren en su contra, por lo que no es evidente lo expresado por la Administración Tributaria.

Es más, de conformidad al art. 76 de la L. N° 2492, quién tenía la carga de la prueba, era la Administración Tributaria para demostrar fáctica y jurídicamente que la sujeto pasivo tendría obligaciones tributarias que cumplir, más aun considerando que el art. 69 de la L. N° 2492 haciendo alusión a la presunción a favor del sujeto pasivo, dispone que en aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este código, leyes y disposiciones reglamentarias; consiguientemente, es la Administración Tributaria la que debe demostrar objetivamente las obligaciones del contribuyente en un debido proceso, por lo que la carga de la prueba corresponde a la administración tributaria.

Consiguientemente, se advierte que la Administración Tributaria no realizó una amplia y detallada fundamentación que explique con precisión y sin dubitación alguna sobre base cierta las probables obligaciones tributarias de la contribuyente; por tanto, no desvirtuó las observaciones realizadas por la AGIT en la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto.

#### VI.1. Conclusiones.

En mérito a lo expuesto, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, realizó una correcta determinación al haber anulado el Recurso de Alzada, toda vez que la Administración Tributaria, no realizó una debida fundamentación ni en la Vista de Cargo, menos en la Resolución Determinativa, porque no fue debidamente compulsada la prueba de descargo presentada por la contribuyente, tampoco explicó cuál(es) de las pruebas no correspondían ser valoradas y por qué razones, no especificó las facturas que no cumplieron con los requisitos legales, en los que también se debió especificar las disposiciones legales que exigen la manera en que deben ser emitidas las misma, habiéndose limitado a realizar observaciones de carácter general.

Consiguientemente, se advierte que la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al emitir la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1455/2013 de 13 de agosto, se ajusta a derecho, concluyéndose que la entidad demandante, no demostró sus pretensiones.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución contenida en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ. de 1975, en concordancia con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 47 a 54 interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representado por Enrique Martín Trujillo Velásquez; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-1455/2013 de 13 de agosto.

No interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



195

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso administrativo**  
**Distrito: Potosí**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 36 a 41, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1290/2013 de 07 de agosto del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 68 a 70, replica de fs. 73-74; duplica de fs. 78; contestación del tercero interesado de fs. 101 a 106; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Félix Sanguenza Guzmán dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 36 a 41), con los siguientes fundamentos:

a) Antecedentes. Mediante Nota AN-GRPGR-UF1PR-C-005/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO), la autenticad del certificado NCM-PT-04-0059-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUI 2011/543/C-1908, que fue respondido mediante el Informe N° IBMETRO DMUNF-240/12 que indicaba en lo más importante: "concluyó finalmente indicando que realizado el seguimiento de los certificados mencionados los mismos no existen y no se encuentran registrados en ninguno de los archivos existente en IBMETRO OFICINA La Paz ni en los archivos de IBMETRO-CBBA, por tanto los certificados mencionados no tiene la validez requerida ya que estos fueron realizados bajo procedimiento establecidos por el Instituto Boliviano de Metrología". Por lo señalado, se evidencia que la Agenda Despachante de Aduana SAA S.R.L. al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación 2011/543/C-1908 presentó un certificado Medio Ambiental presuntamente falso por lo que se establece que no contaba con la Certificación Medioambiental emitido por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos y aprobados por la legislación nacional vigente.

b) Aplicación del procedimiento de control diferido regular. La Autoridad General de Impugnación Tributaria sostiene que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo acta de intervención contravencional, sin observar las formalidades



establecidas en el procedimiento de fiscalización ha vulnerado el derecho al debido proceso ya la defensa del sujeto pasivo, llevando a vicios de nulidad. Sobre este aspecto se debe señalar que al amparo de la R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalando en el art. 96 y último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492 modificado por la Cláusula Decima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317 se procedió en 28 de septiembre de 2012 a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPRAI-016/2012 de la DUI 2011/543/C-908 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercancía objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

c) La Autoridad General de Impugnación Tributaria se basa principalmente en el siguiente fundamento: "xii. Asimismo, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que las datos declarados en las DUI's y en las documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme lo establecido en las normativa aduanera y que de conformidad con el art. 48 del D.S. N° 27310, la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales las ejercerá según los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido y que la verificación de calidad, valor en aduana de origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior y siendo que el art. 49 del citado Decreto Supremo, indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización y aplicación de lo dispuesto en las arts. 21, 100, 104 de la mencionada ley, la administración aduanera debe ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se diluciden por la vía que corresponda las observaciones planeadas". Sobre este punto, claramente el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración de aduana a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento de control posterior y los siguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, por el citado el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente valido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con los documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del Cód. Trib., ya que estaba transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras tal es el art. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas y art. 119 entre otros, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala que las certificaciones deberán ser vigentes al momento de la aceptación de la declaración de mercancías.

d) Con relación a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que: "La administración de aduana debe ampliar la investigación realizando la fiscalización posterior, para que diluciden por la vía que corresponda, las observaciones planteadas", corresponde señalar que en el procedimiento de control regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO que se encuentra en antecedentes, se presentó como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO- Central la Paz, tal como se evidencia en la Nota N° IBMETRO DLMCE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, asimismo se advierte que los certificados no tienen validez así como que los certificados no detallan el número de factura del cual hace referencia al servicio realizado.

e) Otro aspecto señalado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria es: "En ese sentido cabe resaltar que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la Resolución de Directorio N° RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo de la L. N° 2492, sin embargo, el numeral 4 conclusiones del control diferido regular señala: "El jefe de la Unidad Fiscalización Regional. Concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la Conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión". Sobre este aspecto evidentemente el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, es por ello que en aplicación de la Jerarquía Normativa establecida en el art. 5 de la L. N° 2492, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional que se ha cumplido a cabalidad en el presente caso.

## 1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 290/2013 de 07 de agosto del 2013 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se confirme la resolución sancionatoria.

## II. Contestación a la demanda.

### 2. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 8 de noviembre de 2013 (fs. 43) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, este responde a la demanda (fs. 47 a 51), con los siguientes argumentos:

Sobre el primer argumento clara que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la Resolución de Directorio N° RD01-004-09, de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión y la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4, y 181-b), y último párrafo de la L. N° 2492 (CTB), sin embargo, el numeral 4, conclusión diferido regular, señala; el Jefe de la Unidad de fiscalización Regional - Fiscalizador: "Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la "remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", en ese sentido el objetivo específico del procedimiento de control diferido, consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme lo establecido en la normativa aduanera, y que de conformidad con el art. 48 D.S. N° 27310 (RCTB), la Aduana Nacional tiene

facultades de control, las cuales las ejercerá según los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492 (CTB), en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido y que la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no pueden ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado Decreto Supremo, indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la L. N° 2492 (CTB); la administración aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se diluciden por la vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Por lo que se puede establecer que administración aduanera, al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, cuya existencia es encaminar el debido proceso para ambas partes y al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de resolución sancionatoria de contrabando contravencional este conlleva vicios de nulidad es de la irregular emisión del acta de intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, de conformidad con lo previsto en el parág. II del art. 36, de la L. N° 2341 (LPA), aplicable por disposición del num. 1, art. 74, de la L. N° 2492 (CTB). Veracidad de la documentación correspondiendo su anulación y en el presente caso la resolución de alzada solo fue recurrida por la administración aduanera la cual no solicitó la valoración de sus pruebas sino ingresa a fondo por lo que la AGIT al emitir su fallo realiza el correcto análisis del caso y falla como corresponde, por lo que queda desvirtuado el argumento de que se crea una.

Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1290/2013 de 07 de julio del 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Benjamín Quispe Mercado, responde a la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes argumentos:

a) En el proceso de control diferido regular, el fiscalizador no cumplió con lo que establece dicho procedimiento. No existe instrucción alguna para que se emita en ese proceso administrativo la emisión del acta de intervención, menos la emisión de resolución sancionatoria, que no sean como resultado de una fiscalización aduanera posterior.

b) Las notificaciones no fueron acorde a las disposiciones vigentes.

c) El Fiscalizador no ha desvirtuado la fidelidad del certificado de IBMETRO, solo presume, entonces, sería otra instancia quien determine dicha situación. Mientras tanto, la administración tributaria no puede argüir como bien hecho y procesar como contrabando contravencional.

d) Que, la administración tributaria no determina en forma clara respecto a la posición del certificado ambiental.

e) Considerando que el proceso respecto a la fidelidad del certificado debe ser en la parte jurisdiccional y no en el ámbito administrativo y aduanero.

IV. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

a) El 25 de mayo de 2012, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-0003/2012 dirigida a la ADASAAS.R.L., en aplicación del art. 100 de la L. N° 2492 (CTB) y la R.D. N° 01-004-09, que aprobó el procedimiento de control diferido, solicitó la remisión de setenta y siete (77) DUI tramitadas ante la administración de Aduana Frontera Avaroa. Detalladas en anexo, adjunto con su documentación de respaldo en originales debidamente foliados; en ese entendido, otorga el plazo de cinco días hábiles a partir de la recepción de la referida nota. El 1 de junio de 2012, la mencionada ADA, mediante nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida.

b) El 6 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional mediante Nota ANGRPGR-UFIPR-C-005/2012, pidió certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por IBMETRO de acuerdo a anexo adjunto. El director de Metrología Legal de IBMETRO remitió a la Administración Aduanera el Informe IBMETRO-DML-INF-240/2012 de 29 de agosto de 2012, el cual indica que de la revisión de los certificados medioambientales emitidos por la oficina central, Regionales de Cochabamba y Oruro concluida la revisión de los códigos y números. Proporcionados, se corroboró que los mismos no están registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, los funcionarios que figuran y firman dichos certificados, no estaban en funciones en las fechas de emisión de los certificados, c. 1).

c) El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el informe AN-UFIPR-I-072/2012, en el cual señala que corresponde anular la DUI C-1908, debido a que no existe el certificado medioambiental emitido por IBMETRO exigido por los arts. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas; 119 del D.S. N° 572; 3 y 5 del D.S. N° 28963; estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando, tipificado en el art. 181-b), de la L. N° 2492 (CTB); de igual forma, determinó indicios de delitos penales, por la falsedad del certificado de IBMETRO.

d) El 24 de octubre de 2012, Administración Aduanera notificó en Secretaría a Benjamín Quispe Mercado, con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFTPR-AI-035/2012 de 28 de septiembre de 2012 que se emite en contra de la citada persona y los posibles coautores, cómplices, instigadores y encubridores por la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando conforme a los arts. 160-4 y 181-b) del Cód. Trib.; determinó un total de tributos de 14.161.67 UFV's, y otorgó el plazo de 3 días para la presentación de descargos.

e) El 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en secretaria a Benjamín Quispe Mercado, con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPRRS-22/2012 de 27 de diciembre de 2012 que declaro probada la comisión de contrabando contravencional en contra de su persona, en base a los arts. 160-4, y 181-b) de la L. N° 2492 (CTB), considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación del art. 181-II, de la citada Ley, se dispuso en sustitución, el pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a Bs 115.152.00; asimismo, dispuso la ejecución tributaria y la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 035/2012, como la anulación de la DUI C-1908 de 05 de Octubre de 2011, y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión de delito de falsificación de documentación.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia:

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende que el objeto único de controversia es: "Si el art 48 del D.S. N° 27310, faculta a la administración de aduana a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga o establece validar las conclusiones del procedimiento de control posterior regular, con un proceso de fiscalización".

5.2 Análisis y resolución.

Que, la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones:

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib., en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la administración aduanera aprobó el procedimiento de control diferido aprobado con R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el jefe de la indicada unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del procedimiento diferido regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5 y 6 del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del Cód. Trib. y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4 del Cód. Trib.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3 señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional -en el marco de los arts. 21 y 100 del Cód. Trib.- potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la administración aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

#### Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiendo encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 36 a 41, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1290/2013 de 7 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Duran.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.